



Uppsala universitet
Institutionen för Handelsrätt
Magisteruppsats 10 poäng D
Höstterminen 2004

2005-01-18

Det svenska kommunkontosystemet

Författare: Per Karlsson

Kursansvarig: Torsten Seth

Handledare: Greger Lewén

Dokumentationsblad

Datum: 2005-01-18

Nivå: Handelsrätt, magisteruppsats 10 poäng D

Författare: Per Karlsson
Stationsvägen 37
770 13 GRANGÄRDE

Tfn: 0240 / 640 801

E-post: karlssonkarlsson@hotmail.com

Kursansvarig: Torsten Seth

Handledare: Greger Lewén

Titel: Det svenska kommunkontosystemet

Nyckelord: moms, kompensation, kommun, kommunkontosystem

Sammanfattning:

Momsmässigt består en svensk kommun av två stycken momsben. För skattepliktig verksamhet lämnar kommunen momsdeklaration på samma sätt som ett svenskt momsregistrerat företag. Det andra benet innehåller den moms som inte får dras av i momsdeklarationen. Den momsens ersätts istället genom kommunkontosystemet. Emellertid gäller, undantaget äldreboenden, samma avdragsbegränsningar i kommunkontosystemet som i momsdeklarationen. I kommunkontosystemet ges även kompensationsersättning för upphandling eller bidragsgivning inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Den generella ersättningsnivån för dessa områden är 6 procent. Ersättning med 18 procent ges då kommunen hyr bland annat äldreboenden från en privat fastighetsägare. De olika kompensationsersättningarnas syfte är att ställa till rätta den konkurrensobalans som uppstått då kommunerna får moms ersatt inom områden som privata entreprenörer normalt inte har avdragsrätt inom. Kommunkontosystemet innehåller även regler om kostnadsränta och intäktsränta samt omprövningar och årsuppgift.

Kommunkontosystem finns även i Finland, Danmark, Nederländerna och Norge. I det stora hela liknar systemen varandra. Men i Danmark är kompensationsersättningen mer differentierad än i verige I Norge finns inte kompensationsersättningar. Istället har företag som exempelvis säljer sjukvård möjlighet att träda in i det norska kommunkontosystemet. På Nya Zeeland finns en så pass generell skatteplikt att något kommunkontosystem inte behövs.

Det konstateras att det svenska kommunkontosystemet i stort uppnår sitt syfte som är att skapa konkurrensneutralitet mellan kommunens val mellan att utföra verksamhet i egen regi eller att anlita en privat entreprenör. En del mindre förbättringar bör dock göras.

1	Inledning.....	5
1.1	Problem	5
1.2	Syfte	5
1.3	Metod	5
1.4	Källkritik	6
1.5	Målgrupp	6
1.6	Begreppsförklaring.....	6
1.7	Disposition	6
2	Detta är moms	7
2.1	Rättskällor	7
2.2	Moms, en kort beskrivning.....	8
3	Kommunkontosystemet.....	10
3.1	Historik.....	10
3.2	Ersättning för debiterad moms	12
3.2.1	Kommunens kostnad	12
3.2.2	Redovisningsmetod	13
3.2.3	GIF och omvänd skattskyldighet.....	13
3.2.4	Jämkning och utländsk moms	14
3.3	Fördelning av gemensamma inköp	15
3.4	Ersättningsbegränsningar	15
3.4.1	Stadigvarande bostad och äldreboenden	16
3.4.2	Försäljning av varor och anlåtande av resebyråer.....	18
3.5	Kompensationsersättning	18
3.5.1	Varför ersätts just 6 procent?	19
3.5.2	Definition av sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning	20
3.5.3	Den 18 procentiga ersättningen.....	21
3.5.4	Varför ersätts just 18 procent?	21
3.5.5	Ersättning med både 18 och 5 procent	22
3.6	Ansökan, årsuppgift och beslut	22
3.7	Kontroll, ränta och besvär	23
3.8	Sekretess och skattebrott	24
3.9	Finansieringen	24
4	De utländska kommunkontosystemen.....	26
4.1	Finland.....	26
4.1.1	Kompensationsersättning	27
4.1.2	Finansiering.....	28
4.2	Danmark	28
4.2.1	Kompensationsersättning	29
4.2.2	Finansiering.....	29
4.3	Nederländerna	29
4.4	Norge.....	29
4.4.1	Kompensationsersättning och finansiering	30
4.5	Nya Zeeland	30
5	Avslutande kommentar	31
6	Källor.....	34

Förkortningar

Ds	Departementsserien
EG	Europeiska Gemenskapen
EG-domstolen	Europeiska Gemenskapernas – domstol
EU	Europeiska Unionen
MHF	Förordning om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt (2002:831)
GIF	Gemenskapsinternt förvärv
GML	Lagen (1968:430) om mervärdesskatt
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LMK	Lag om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (1995:1518)
LSS	Lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
MVA	Merverdiavgift
Prop	Proposition
RSV	Riksskatteverket
SBL	Skattebetalningslagen, (1997:483)
SKL	Skattebrottslagen (1971:69)
SOL	Socialtjänstlagen (2001:453)
SKV	Skatteverket
VMB	Vinstmarginalbeskattning

1 Inledning

Moms har funnits i Sverige sedan slutet av 1960-talet. Frankrike var dock det första land som införde en allmän konsumtionsskatt. När momsen infördes i Sverige talades om att den skulle vara självkontrollerande. Tiden har dock visat att det i många fall är svårt att påstå att den är självkontrollerande.

Idag styrs mycket av momsens förändringar av EG och det sjätte momsdirektivet. En av anledningarna till detta är att handeln mellan länderna påverkas av olika momsregler. Och just handel och fri rörlighet av varor, tjänster, människor och kapital är ju en av Europasamarbetets hörnstenar.

Skälet till att skriva en uppsats om moms är framförallt att moms är en skatt som berör många människor. Moms är också en av våra mest föränderliga skatter. Det är inte ofta som reglerna om t ex reklamskatt förändras, men momsen förändras nästan varje år. Kanhända är det någon momssats som blir annorlunda eller så införs ändrade faktureringsregler. Den senaste förändringen som påtagligt berört de flesta studenter positivt är sänkningen av bokmomsen från 25 till 6 procent. Så det faktum att momsen berör de flesta, den förändras ofta och till stor del påverkas av EG och det sjätte momsdirektivet gjorde att valet föll på just ämnet moms. Att sedan det specifika ämnet blev det svenska kommunkontosystemet har främst att göra med att jag som skriver bland annat jobbar med det.

Uppsatsen beskriver inledningsvis hur det svenska kommunkontosystemet fungerar. Därefter skildras hur motsvarande kommunkontosystem är uppbyggda i Finland, Danmark, Nederländerna och Norge samt vad som gäller på Nya Zeeland. Avslutningsvis görs en kort utvärdering av det svenska kommunkontosystemet med de utländska systemen som bakgrund.

1.1 Problem

Vilka regler gäller för kompensation av moms till olika offentligt finansierade objekt? Idag saknas en översiktlig genomgång av de regler som gäller i Sverige och i andra länder. Framförallt är ett problemområde vilken moms som ersätts i respektive land och hur kompensationssystemen är utformade.

I Sverige infördes den 1 januari 2003 delvis nya regler för kommunkontosystemet. I kommunkontosystemet ökades kontrollmöjligheterna. Vidare infördes regler om omprövning samt kostnads- och intäktsränta. Det gjordes också mer tydligt vilken moms som ersätts.

1.2 Syfte

Uppsatsens syfte är att ordentligt beskriva reglerna för ersättning av moms till svenska kommuner, att jämföra huruvida de svenska reglerna liknar de bestämmelser som finns i Finland, Danmark, Nederländerna, Norge och Nya Zeeland. Detta för att därefter kunna visa hur det svenska kommunkontosystemet kan förbättras.

1.3 Metod

Arbetet med uppsatsen har inledningsvis gjorts med inläsning av litteratur, lagtext och rättsfall. Därefter har en utblick gjorts mot andra länder och hur dessa länders kommunkontosy-

stem är konstruerade. Till beskrivningen av vissa länders kommunkontosystem har material hämtats från olika utländska förarbeten. Metoden är alltså rättsdogmatisk. Ett visst inslag av komparativ metod finns dock vid jämförelsen med de andra länderna

1.4 Källkritik

Ett skiftande material ligger till grund för denna uppsats. Materialet har varit lagtext, propositioner, rättsfall, SOU, Ds, doktrin samt utländska förarbeten och doktrin. Materialet får i stort anses som objektivt. Detta då källorna huvudsakligen är statliga myndigheter. Ett frågetecken kan emellertid sättas för det utländska materialet. I vissa fall har detta material använts för att i andra hand beskriva reglerna i ett annat land.

1.5 Målgrupp

Uppsatsen är i första hand skriven för läsare som har en viss insikt i det svenska moms-systemet. Men ambitionen har även varit att en bredare målgrupp ska kunna ha nytta av texten. Därför är vissa begrepp förklarade på ett mer grundligt sätt.

1.6 Begreppsförklaring

Det europeiska samarbetet är uppbyggt av tre pelare. Pelare ett, som brukar kallas EG-pelaren, består förutom av den Europeiska Gemenskapen (EG) utav samarbete inom kol och stål gemenskapen samt atomområdet. Den andra pelaren består av samarbete inom säkerhets- och utrikespolitik. Slutligen utgör polis och straffrättsligt samarbete den tredje pelaren.¹ De regler som berör mervärdesskatteområdet är alltså EG-regler. Därför används nästan uteslutande beteckningen EG för att beteckna Europasamarbetet mellan dagens 25 medlemsländer.

Formellt finns det, undantaget de kyrkliga kommunerna, två slag av kommuner, primärkommuner och landstingskommuner.² Till detta ska läggas kommunalförbund. Dessa kan beskrivas som en slags samarbetsform för primärkommuner och landstingskommuner. Om inte annat anges innefattar kommun såväl primärkommun och landstingskommun som kommunalförbund.

1.7 Disposition

1 Inledning, problem, syfte, metod och begreppsförklaring mm presenteras.

2 Detta är moms, här ges en kortfattad beskrivning av moms.

3 Kommunkontosystemet, under denna rubrik presenteras hur svenska kommuner ersätts för moms i Sverige.

4 De utländska kommunkontosystemen, hur ser kompenationssystemen ut för kommuner i Finland, Danmark, Nederländerna och Norge samt vad gäller på Nya Zeeland? Här skildras alltså hur reglerna ser ut i dessa länder.

5 Avslutande kommentar, Först sammanfattas huvudpunkterna, sedan förs en diskussion om hur kommunkontosystemet i Sverige kan förbättras.

¹ Bernitz & Kjellgren, 1999, s 27

² Strömberg, 2001, s 26

2 Detta är moms

Momsens skapare anses vara tysken Wilhelm von Siemens som 1919 lade fram ett förslag om ”Verdelte Umsatzsteuer”.³ I Sverige förkortas mervärdesskatt med moms. I Norge förkortas emellertid Merverdiavgift med MVA. Orsaken till den svenska termen moms är att den svenska momsens föregångare var en omsättningsskatt som förkortades oms.⁴ När sedan mervärdesskatten lanserades lades ett m till oms och oms blev därmed moms.⁵ Det kan i sammanhanget observeras att momsen är, efter arbetsgivaravgifterna, statens enskilt största inkomstkälla. Av år 2001:s samlade statsinkomster på 785 miljarder kronor utgjorde momsen 192,2 miljarder, eller ungefär 24 procent.⁶ Skatt indelas ibland i direkta och indirekta skatter. De direkta skatterna präglas av att den skattskyldige och skattebäraren är samma person. Exempel på en direkt skatt är inkomstskatt eller förmögenhetsskatt. De indirekta skatterna karaktäriseras av att skattesubjekt och skattebärare inte är samma person. Exempel på indirekta skatter är moms och punktskatter. Moms kan alltså beskrivas som en indirekt skatt.⁷

Den allmänna varuskatten, omsättningsskatten eller omsen infördes i Sverige den 1 januari 1960. Skattesatsen var från början 4 procent men uppgick 1968 till 10 procent.⁸ De varor och tjänster som då var skattepliktiga är till vissa delar desamma som idag omfattas av skatteplikt till moms. Omsättningsskatt skulle utgå om tre villkor var uppfyllda. Dessa var att varan eller tjänsten skulle vara skattepliktig, säljaren skulle bedriva en yrkesmässig verksamhet och köparen skulle vara konsument.⁹

2.1 Rättskällor

Momsen infördes 1969 genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML. Det gick 25 år innan denna lag ersattes av den nuvarande Mervärdesskattelagen (1994:200), ML. När den nya ML kom så infördes också den nu gällande stavningen av mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska alltså fortsättningsvis stavas med två s.¹⁰ Moms finns idag i cirka 100 länder.¹¹ Det kan emellertid noteras att USA ännu inte infört någon skatt som kan jämföras med moms.

Den nuvarande ML är indelad i två avdelningar. De första tio kapitlen innehåller de materiella bestämmelserna såsom tex grunderna för när moms ska betalas till staten och regler för avdragsrätt. De formella reglerna återfinns i kapitlen 11 till 22. Där finns exempelvis regler om hur en faktura ska se ut och tidpunkten för redovisning av moms. Till den 1 november 1997 fanns även regler om tex regler för registrering och beskattningsbeslut i ML. Dessa har nu flyttats över till Skattebetalningslagen, (1997:483) SBL.¹²

Sedan 1995 finns EG-rätten som ytterligare rättskälla. Detta brukar uttryckas som att ML ska tolkas i ljuset av EG-rätten.¹³ Exempel på rättsakter inom EG är förordningar och direktiv.

³ Stål & Österman, 2000, s 164

⁴ Mattson & Melz, 1997, s 14 f

⁵ Lundén & Svensson, 2003, s 9

⁶ Johansson & Rabe, 2001, s 71

⁷ Thunberg, 2004, s 16

⁸ A.a. s 19

⁹ Melz, 1990, s 20

¹⁰ Kleerup & Åkerfeldt, 1995, s 47

¹¹ Stål & Österman, 2000, s 164

¹² Kleerup & Westfahl, 2002, s 15

¹³Handledning för mervärdesskatt, 2004, s 49

Dessa är exempel på sekundärrätt. Primärrättsliga akter anses egentligen bara vara de tre ursprungliga fördragen.¹⁴

En betydande del av medlemsländernas avgift till EU är baserad på landets momsintäkter. Därför är det av stor betydelse att momsreglerna är likartade i alla medlemsländer. Av den orsaken finns Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG. Ett direktiv är ett dokument som beslutas av Rådet, EU:s främsta politiska beslutande organ.¹⁵ Direktivets syfte är att sätta en miniminivå för hur lagstiftningen i respektive land ska se ut.¹⁶ Det riktar sig alltså till medlemsstaterna och inte till den enskilde. Ändå sedan 1967 har det funnits direktiv på mervärdesskattens område inom EG.¹⁷ Det kan även nämnas att direktiven inte har några förarbeten på det sätt som finns i Sverige avseende en ny lag.

Det sjätte direktivet innebär bland annat att avdragsrätt för moms endast får medges om momsen är hänförlig till omsättningar som medför skatteplikt.¹⁸ Detta enligt artikel 17 i det sjätte momsdirektivet. Även artikel 13 i det sjätte direktivet är i sammanhanget intressant. Denna artikel behandlar de omsättningar som är undantagna från skatteplikt tex social omsorg. Statens och kommunernas verksamhet utgörs till stora delar av icke skattepliktig verksamhet som tex social omsorg och utbildning. Därför kan dessa inte medges någon avdragsrätt i affärsmoms-systemet. Förutom ML och det sjättedirektivet finns speciallagstiftning gällande moms för stat och kommun. Till detta ska läggas doktrin och rättspraxis.

2.2 Moms, en kort beskrivning

Idag gäller att fyra krav ska vara uppfyllda för att skattskyldighet till moms ska existera, detta till skillnaden från omsättningskattens tre kriterier. De fyra villkoren återfinns i ML kapitel 1 § 1. En *skattepliktig omsättning* ska ha skett *inom landet* i en *yrkesmässig verksamhet*. Alla varor och tjänster omfattas normalt av skatteplikt, i ML kapitel 3 undantas dock en del varor och tjänster från skatteplikt. Med omsättning menas normalt att en vara eller tjänst överläts mot en ersättning.¹⁹ Den skattepliktiga omsättningen ska vidare ske inom landet. I ML kapitel 5 stadgas när en omsättning sker i Sverige och när den sker utom landet. För varor är bestämmandet av omsättningsland relativt enkelt. Omsättningslandet för tjänster är dock ofta lite mer komplicerat att fastställa. Avslutningsvis krävs att den skattepliktiga omsättningen som sker i Sverige även ska äga rum i en yrkesmässig verksamhet. En yrkesmässig verksamhet kännetecknas vanligtvis av varaktighet, vinstsyfte och självständighet.²⁰ Skattskyldigheten brukar ibland liknas med en katt som står på fyra ben. För att skattskyldighet ska föreligga krävs att katten står på alla fyra benen, dvs en skattepliktig omsättning ha skett inom landet i en yrkesmässig verksamhet. En del vill dessutom likna det sjätte momsdirektivet som kattens svans.

Moms kan beskrivas som en allmän konsumtionsskatt. Den normala skattesatsen är 25 procent. Vissa omsättningar omfattas dock av en reducerad skattesats med 12 eller 6 procent. Det är moms på de flesta inköp som görs i Sverige. Momsfria områden är dock exempelvis sjukvård, tandvård, utbildning, social omsorg samt bank och försäkringstjänster. Dessa tjänster är

¹⁴ Bernitz & Kjellgren, 1999, s 31

¹⁵ A.a. s 52

¹⁶ Allgårdh & Norberg, 1999, s 228

¹⁷ Förfarandehandledningen, 2004, s 26

¹⁸ Prop 1994/95:57, s 150f

¹⁹ Handledning för mervärdesskatt, 2003, s 33

²⁰ Kleerup & Westfahl, 2002, s 31

alltså undantagna från skatteplikt enligt ML kapitel 3. Det är t ex ingen moms på avgiften för ett läkarbesök. Men på övriga inköp är det alltså normalt moms. Moms heter ju egentligen mervärdesskatt, dvs. skatt på det mervärde som tillförs produkten. Det är den slutliga konsumenten som får betala hela momsen. Producenter i en varuproduktionskedja är emellertid de som betalar skatten till staten. Följande illustration kan vara en vägledning.²¹

En trävarufirma (A) säljer virke till en möbelfabrik för 500 kr + moms på 125 kronor (25 % moms). A får alltså 625 kr av köparen. Av dessa 625 kr betalar A in 125 kr till staten.

Möbelfabriken (B) gör sedan en bokhylla av det inköpta virket och säljer den till en möbelaffär. Priset är 1 400 kr + moms på 350 kr. B erhåller följaktligen 1 750 kr av köparen. Momsen på 350 kr betalar dock inte B in till staten. B betalar istället in 225 kr. Orsaken är att B har avdragsrätt för den moms som B betalat, $350 - 125 = 225$ kr. På så sätt har ju B endast beskattats för det mervärde som B tillfört varan. B köpte in varan för 500 kr exklusive moms och sålde den för 1 400 kr exklusive moms. Mervärdet är alltså $1\,400 - 500 = 900$ kr. Momsen på mervärdet är $900 * 0,25 = 225$ kr.

Möbelaffären (C) säljer sedan bokhyllan vidare till en privatperson för 3 000 kr + moms på 750 kr = 3 750 kr. C betalar in $750 - 350 = 400$ till staten.

Totalt har staten nu fått in $125 + 225 + 400 = 750$ kr i moms från de tre företagen. Och just 750 kr är ju den moms som privatpersonen betalat i moms till C. Att moms endast betalas på mervärdet är en fördel för staten. Anta att C efter att ha fått betalt av privatpersonen går i konkurs. Staten förlorar då inte 750 kr i moms utan endast de 400 kr som är momsen på det mervärde som C tillfört produkten.

Normalt krävs alltså att en företagare är skattskyldig och registrerad till moms för att denna ska kunna dra av momsen. Notera att omsättningar som medför skattskyldighet i Sverige normalt medför *avdragsrätt*, medan omsättningar som inte medför skattskyldighet i Sverige i vissa fall ger *återbetalningsrätt*.²²

²¹ Momsbroschyren, 2000, s 4

²² Forssén, B, 1995, s 37

3 Kommunkontosystemet

För kommuner gäller att de har både avdragsrätt, återbetalningsrätt och rätt till ersättning för mervärdesskatt. Generellt kan en kommun momsmässigt sägas bestå av två stycken momsben. Det första benet kan illustreras av verksamheten som kommunen bedriver och som medför skatteplikt. Vanliga exempel kan vara fjärrvärme eller vatten och avloppsverksamhet. Om vatten och avloppsverksamheten hanteras av kommunen debiterar kommunen moms på sin försäljning. Den moms som är hänförlig till dessa försäljningar drar kommunen av i sin momsdeklaration. Om kommunen i denna verksamhet istället t ex exporterar vatten till Norge medges istället återbetalning av den ingående moms som är hänförlig till dessa omsättningar. Detta då export är undantaget från skattskyldighet då en exportomsättning anses ske utom landet. Återbetalningen sker i kommunens momsdeklaration. I praktiken redovisas både avdragsgill ingående moms och sådan ingående moms som berättigar till återbetalning på samma rad i momsdeklarationen. Skillnaden mellan dessa begrepp är alltså betydligt större i teorin än i verkligheten.

Det andra momsbenet kan beskrivas av den verksamhet som kommunen bedriver och som inte medför skatteplikt. Detta gäller exempelvis de aktiviteter som kommunen bedriver inom skola, vård och omsorg. Den ingående moms som är hänförlig till dessa verksamheter kan inte dras av eller återbetalas i kommunens momsdeklaration. Detta då de omsättningar som denna ingående moms är hänförlig till inte medför skatteplikt. Däremot har kommunen möjlighet att få denna moms ersatt genom kommunkontosystemet.

Kommunkontosystemet skapades för att undvika att momsen blir en konkurrensnedvridande faktor i kommunens val mellan att bedriva en verksamhet i egen regi eller att anlita en privat entreprenör. Antag att det blir ett hål i gatan utanför kommunens stadshus. Detta hål kan antingen åtgärdas av gatukontorets personal eller också kan kommunen vända sig till en privat entreprenör. Skulle inte kommunkontosystemet finnas vore det mer fördelaktigt för kommunen att själv laga hålet än att använda en privat entreprenör. Den debiterade momsen är ju mindre om kommunen lagar hålet själv, det är visserligen i båda fallen moms på oljegruset, men inte på kommunens interna lönekostnad. Anlitas en privat entreprenör är det däremot moms på hela tjänsten, såväl oljegrus som lönekostnad. Syftet med kommunkontosystemet är alltså att skapa konkurrensneutralitet mellan kommunens val mellan att utföra verksamheten i egen regi eller att anlita en privat entreprenör.

3.1 Historik

I Sverige infördes momsen 1969. Skatteplikten var emellertid relativt begränsad under de första decennierna. Med andra ord debiterades det inte moms på så många varor och tjänster. Men med tiden utökades skatteplikten alltmer, alltfler varor och tjänster belades med moms. Det hela kulminerade med skattereformen 1991.²³ Skattebasen breddades rejält vilket förde med sig att moms infördes på betydligt fler varor och tjänster, tex bränsle, el och vatten.²⁴ För att motverka att kommunerna skulle få ökade kostnader infördes därför 1991 en generell avdragsrätt för all moms i kommunens skattedeklaration. Tidigare hade kommunen endast avdragsrätt för moms hänförlig till den skattepliktiga verksamheten. Moms avseende den icke skattepliktiga verksamheten blev följaktligen en kostnad för kommunen. Men från och med 1991 medgavs avdrag för såväl moms hänförlig till skattepliktig som icke skattepliktig verk-

²³ SOU 1999:133, s 43 f

²⁴ Prop 2001/02:112, s 16

samhet i kommunens skattedeclaration.²⁵ Samtidigt infördes den generella 6-procentiga ersättningen för inköp från privata näringsidkare inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Detta gjordes genom den särskilda lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner m.fl samt förordningen (1990:1374) om bidrag enligt lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner m.fl.

Sverige blev 1995 medlem i Europeiska Unionen (EU). Det sjätte momsdirektivet tillåter inte att moms, hänförlig till icke skattepliktiga omsättningar, dras av i affärsmomssystemet. Därför måste den ingående momsen som är hänförlig till denna verksamhet lyftas ur momsdeklarationen. Något direkt förbud mot ett kommunkontosystem finns dock inte i EG-rätten.²⁶

För att undvika att momsen blir en konkurrenssnedvridande faktor skapades kommunkontosystemet. Det gjordes genom införandet av Lag (1994:1799) om kommuners och landstings hantering av mervärdesskatt för år 1995 samt förordning (1994:1799) om återbetalning av mervärdesskatt enligt lag (1994:1799) om kommuners och landstings hantering av mervärdesskatt för år 1995. Den moms som ersattes var den moms som kommunen inte dragit av enligt ML. Dock gällde avdragsförbudet enligt ML även i kommunkontosystemet.²⁷ En gemensam ansökningsblankett RSV 5933 introducerades. Kommunernas ansökningar om både ersättning för moms hänförlig till den icke skattepliktiga verksamheten samt den 6-procentiga ersättningen kom från 1995 att hanteras av det Särskilda skattekontoret i Ludvika.

Den lag som infördes 1995 var av tillfällig natur. Den skapades i all hast efter folkomröstningen om Sveriges medlemskap i EU. Redan 1996 infördes en ny lag som kom att bli mer permanent. Då infördes alltså Lag om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (1995:1518), LMK, samt Förordning om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (1995:1647). Samma materiella regler som fanns i 1995 år lag fördes över till LMK. Samtidigt infördes i LMK avdragsbegränsningen för inköp av personbilar samt hyra av personbilar enligt ML kapitel 8 §§ 15 och 16. I den nya lagen klargjordes även hur finansieringen av kommunkontosystemet skulle gå till.

Den första juli 1998 förändrades reglerna avseende vissa boendeformer.²⁸ Det hade företrädesvis för år 1994 förts en hel del processer mellan kommunerna och skattemyndigheterna rörande avdragsrätten för äldreboenden. En del av dessa äldreboenden avser stadigvarande bostad, och moms avseende stadigvarande bostad får inte dras av. För att förhindra ytterligare processer infördes ett undantag från avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad i kommunkontosystemet. I konsekvens med detta skapades även en rätt till 18 procents ersättning då kommunen hyr ett sådant äldreboende.

Den hittills största förändringen av LMK skedde 1 januari, 2003. Då infördes regler om kontroll i kommunkontosystemet. Likaså introducerades kostnads- och intäktsränta. Kommunerna fick även skyldighet att lämna årsuppgift. Även finansieringen förändrades.²⁹ Rätten till ersättning ändrades även den till att endast sådan moms som inte får dras av enligt ML numer ersätts. Notera skillnaden mot tidigare då sådan moms som inte dragits av ersattes.³⁰

²⁵ Prop 1989/90:111, s 126

²⁶ Ds 2001:30, s 37

²⁷ Prop 1994/95:57, s 203

²⁸ Prop 1997/98:153, s 9ff

²⁹ Prop 2001/02:112, s 1

³⁰ Prop 2001/02:112, s 43

3.2 Ersättning för debiterad moms

Enligt § 5 i LMK ersätts sådan moms som inte får dras av eller som inte återbetalas enligt ML. När kommunen mottar en faktura ska den alltså ställa sig frågan till vilket momsben fakturan hör. Avser fakturan den skattpliktiga verksamheten ska den debiterade momsen dras av i kommunens momsdeklaration. Avser däremot fakturan den icke skattepliktiga verksamheten ges ersättning istället från kommunkontosystemet. Notera att i kommunkontosystemet används termen ersättning medan benämningen avdragsrätt används i affärsmomssystemet. Den ersättning som ges i kommunkontosystemet ska inte blandas ihop med den rätt till avdrag som finns i affärsmomssystemet. Ett exempel på detta är att ersättningen från kommunkontosystemet inte betalas till kommunens skattekonto utan istället till kommunens postgirokonto.

3.2.1 Kommunens kostnad

Med begreppet kommun avses enligt ML kapitel 1 § 16 kommun eller landsting enligt Kommunallagen (1991:900). Där talas om att Sverige indelas i kommuner. Endast borgerlig kommun är att anse som primärkommun. Kyrkliga kommuner omfattas följaktligen inte av begreppet kommun.³¹ LMK gäller inte heller för utländska kommuner. Exempelvis kan därför inte någon dansk kommun ansöka om ersättning från kommunkontosystemet.

I den lagstiftning som gäller från 1 januari, 2003 stadgas att rätten till ersättning endast gäller sådan moms som inte får dras av eller som inte återbetalas enligt ML. Notera skillnaden mot tidigare då sådan moms som inte dragits av ersattes.³² Den tidigare lydelsen tolkades sannolikt av vissa som att kommunen hade ett val. Antingen kunde kommunen dra av moms som avsåg den skattepliktiga verksamheten i sin momsdeklaration eller också välja att få ersättning för den från kommunkontosystemet. Denna valsituation var inte lagstiftarens mening. Genom att detta har förtydligats finns numer inte detta tolkningsutrymme.³³

Motsvarande regel till § 5 i LMK kan hittas i ML kapitel 8 § 3, där talas om att avdrag för ingående skatt får göras i de fall den ingående skatten är hänförlig till förvärv eller import i verksamheten. I normalfallet ges omedelbart avdrag med hela den ingående momsen. Den periodisering som ska göras i inkomstskattesammanhang ska inte göras i momssammanhang.³⁴ Även i kommunkontosystemet ges ersättning för hela den ingående momsen. Ingen periodisering ska göras. Däremot finns ingen koppling till verksamheten i § 5 LMK som det finns i ML kapitel 8 § 3. Detta har fått följderna att ersättning för moms medges för en kommuns inköp av hem-PC till de anställda. Ett bolags inköp av samma hem-PC har vägrats momsavdrag av Skatteverket då inköpet inte har ansetts hänförlig till bolagets verksamhet. Inköpet har istället ansetts hänförligt till de anställdas privata konsumtion.³⁵

Den debiterade momsen ska vidare anses utgöra kommunens kostnad. Rätten till ersättning ska därför i normalfallet kunna styrkas med en faktura utfärdad enligt reglerna i ML kapitel 11. Kommunen ska alltså vara fakturamottagare. Det inträffar att fakturor innehåller ett felaktigt namn på mottagaren av fakturan. I dessa fall kan, under förutsättning att det föreligger ett i alla avseenden korrekt förvärv av en vara eller tjänst, rätt till ersättning finnas. Detta om den som anskaffat varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte fakturamottagaren.³⁶

³¹ Prop 1989/90:111, s 215

³² Prop 2001/02:112, s 43

³³ A.a. s 23f

³⁴ Handledning för mervärdesskatt, 2004, s 356

³⁵ A.a. s 365

³⁶ Handledning för mervärdesskatt, 2004, s 386

Om det ändå finns tveksamhet huruvida den debiterade momsens kan anses vara kommunens kostnad kan ledning sökas i mål nr 5629--5632-2000 från Kammarrätten i Göteborg. Det hela rörde om avdrag skulle medges Malmö kommun för inköp av material samt hyror som avsåg idrottsklubbar. Målet avsåg åren 1992, 1993 och 1994. Kammarrätten uttalade att för rätt till avdrag eller återbetalning skall existera är det tillräckligt att kostnaderna uppstått i kommunens kompetensliga verksamhet. I målet ansågs det just vara kommunens kompetensliga verksamhet att stödja idrotts- och fritidsaktiviteter inom kommunen.

3.2.2 Redovisningsmetod

Vilken redovisningsmetod ska då användas i kommunkontosystemet? Enligt ML kan antingen bokslutsmetoden eller faktureringsmetoden användas. Då kommunen använder faktureringsmetoden i sin skattepliktiga verksamhet ter det sig naturligt att faktureringsmetoden även används i kommunkontosystemet. Faktureringsmetoden innebär att ersättning ges för:³⁷

- moms på kontantinköp under perioden,
- moms på förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalats under perioden,
- moms på obetalda fakturor för förvärv som har bokförts under perioden.

3.2.3 GIF och omvänd skattskyldighet

Om ett svenskt företag säljer en vara till ett företag som är momsregistrerat i ett annat EG-land och varan transporteras till ett annat EG-land så ska enligt ML kapitel 3 § 30a ingen svensk moms debiteras. Den utländske köparen får istället förvärvsbeskatta sig själv, dvs. ta upp utgående moms i sin momsdeklaration och samtidigt dra av den om företaget har full avdragsrätt. Köparen har alltså gjort ett gemenskapsinterntförvärv (GIF). För företag gäller alltså destinationsprincipen, beskattning sker i det land dit varan transporterats.

Vad gäller då för kommuner som tex köper kriterior till sina dagisbarn från Tyskland? Inköpet avser alltså den icke skattepliktiga verksamheten. Kommunen är momsregistrerad men kriterior ska användas i icke skattepliktig verksamhet. Kommunen bör uppge sitt svenska momsregistreringsnummer till den tyske säljaren. Om då varorna transporteras från Tyskland till Sverige så debiteras ingen tysk moms. Den köpande kommunen får då förvärvsbeskatta sig själv. Alltså beräkna utgående moms på inköpet av kriterior och ta upp det beloppet som utgående moms i sin momsdeklaration. Detta enligt ML kapitel 2a § 4. Skulle kriterior användas utslutande i skattepliktig verksamhet kunde avdrag ha gjorts i momsdeklarationen. Men nu avsåg kriterior icke skattepliktig verksamhet. Det medför att inget avdrag görs i momsdeklarationen. Ersättning för den ingående momsens ges istället från kommunkontosystemet.

Samma princip finns vid en utländsk företagares användning av omvänd skattskyldighet i Sverige. Vad är omvänd skattskyldighet? Följande situation kan tjäna som ledning. En svensk kommun vill bygga ett nytt bibliotek. För bygget anlitar de en dansk firma som uppför byggnaden. Omvänd skattskyldighet innebär att den danska firman inte behöver momsregistrera sig i Sverige. Normalt är ju säljaren skattskyldig för försäljningar, men här är skattskyldigheten omvänd. Det är alltså den svenska köparen som är skattskyldig. Det innebär att det är den svenske köparen som beräknar svensk moms på den faktura som den danska firman ställt ut. Denna faktura saknar alltså moms. Den svenska köparen beräknar istället moms och tar upp den utgående momsens i sin momsdeklaration. Ska sedan biblioteksbyggnaden till sin helhet användas i kommunens icke skattepliktiga verksamhet så ersätts hela den ingående momsens

³⁷ A.a. s 428

från kommunkontosystemet. Den danska firman har emellertid vissa kostnader för moms i Sverige, t ex för inköp av material. Denna moms kan de inte dra av i någon skattedeklaration, detta då den danska firman inte är registrerade till moms i Sverige. Men den danska firman kan få den ingående momsen återbetald som utländsk företagare från Särskilda skattekontoret i Ludvika.

3.2.4 Jämkning och utländsk moms

Regler om jämkning finns i ML. Jämkning är ett sätt att justera ett för stort eller för litet avdrag för ingående moms.³⁸ Detta kan illustreras med att ett bolag som sysslar med konsultverksamhet köper in ett nytt datasystem. Momsen på detta inköp dras av i sin helhet i momsdeklarationen. Efter två år byter bolaget inriktning på sin verksamhet och börjar istället bedriva sjukvård. Om momsens på inköpet översteg 50 000 ska en del av momsens återläggas i affärsmomssystemet. Jämkningsreglerna syftar alltså bland annat till att inte medge avdrag för verksamheter som inte är skattepliktiga. Några liknande jämkningsregler finns dock inte i kommunkontosystemet.

Det är endast korrekt debiterad svensk moms som ersätts.³⁹ Det innebär att någon utländsk moms från t ex Danmark eller Norge inte ersätts från kommunkontosystemet. Så i det fall kommunen debiterats utländsk moms återstår endast för kommunen att ansöka om återbetalning som utländsk företagare. Detta görs hos det lands Skatteverkskontor där momsens debiterats. Huruvida en svensk kommun kan anses som en utländsk företagare är ytterst upp till det utländska Skatteverket att avgöra. Viss ledning kan emellertid fås Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG som behandlar återbetalning till företag verksamma i andra EG-länder.

Det kan i sammanhanget diskuteras om utländska kommuner har möjlighet att få svensk moms återbetald. Inledningsvis kan konstateras att enligt ML kapitel 10 § 1 finns tre förutsättningar för rätt till återbetalning. Det första villkoret är att den moms som återsöks ska vara hänförlig till omsättning utomlands. Verksamheten ska alltså vara bedriven i utlandet vid tidpunkten för förvärvet.⁴⁰ En utländsk låssmed besöker kanske en låsmässa i Sverige. Den moms som låssmeden betalar för inträdet till mässan samt på bensinen för transporten hit är alltså hänförlig till omsättningar i utlandet. Låssmeden förvärvar på mässan kan hända kunskaper i att dyrka upp lås på ett mer effektivt sätt. Denna kunskap används alltså till omsättningar i utlandet.

Den andra förutsättningen gäller endast ansökningar från företag vars ansökan är hänförlig till omsättningar i andra EG-länder. För dessa krävs att omsättningen är skattepliktig i det EG-land där omsättningen utförs för att återbetalning ska kunna bli aktuellt. Lagändringen trädde ikraft den 1 januari 2003. Regeln grundar sig på två stycken rättsfall från EG-domstolen dels mål C-302/93 Debouche, dels mål C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena. Syftet med lagändringen är att ett utländskt företag inte ska kunna utnyttja återbetalningsrätten i ett annat land, trots att deras omsättning i hemlandet inte är skattepliktig. Anta att ett danskt bussbolag bedriver två slags verksamheter, turisttrafik som skattepliktigt i Danmark och linjetrafik vilket inte är skattepliktigt i Danmark. Innan lagändringen kunde det danska bussbolaget få all moms återbetald på bussar som leasades i Sverige. Nu efter lagändringen återbetalas endast den moms som är hänförlig till det danska bolagets turisttrafik, som ju är skattpliktig i Danmark.

³⁸ Kleerup & Westfahl, 2002, s 175

³⁹ Prop 2001/02:112, s 43

⁴⁰ Prop 1990/91:72, s 9

Det tredje villkoret för rätt till återbetalning är att omsättningen som görs i utlandet och som den svenska momsens är hänförlig till, är skattepliktig i Sverige. Anta att en utländsk läkare besöker en läkemedelsmessa i Sverige. Momsen på inträdet och bensinen är hänförlig till omsättningar i utlandet. Men sjukvård är i Sverige undantaget från skatteplikt. Det innebär att omsättningar som den utländske läkaren gör i sitt hemland, enligt svenska regler, inte är skattepliktiga. Någon återbetalning kan därför inte bli aktuell. Detta är rimligt med tanke på att en svensk läkare inte har avdragsrätt för motsvarande moms. Sjukvård är ju inte skattepliktigt. Och normalt krävs att verksamheten ska vara skattepliktig för att avdrag ska vara möjligt. Genom att denna förutsättning finns för återbetalning behandlas alltså svenska och utländska företagare på samma sätt

I Sverige består kommunernas verksamhet av två stycken momsben. Det kan alltså konstateras att om den del av den utländska kommunen, som enligt svenska regler bedriver skattepliktig verksamhet, ansöker om återbetalning så torde förutsättningarna för återbetalning vara uppfyllda. Detta förutsatt att omsättningen som momsens i ansökan är hänförlig till är skattepliktig i det land där den görs. Detta gäller emellertid inte om omsättningen har ägt rum i tredje land, alltså ett land utanför EG. Om däremot en utländsk kommuns skolförvaltning ansöker om återbetalning så borde återbetalning inte medges. Detta då verksamheten inte är skattepliktig i Sverige och det är ju en av grundförutsättningarna för att återbetalning ska vara möjlig.

3.3 Fördelning av gemensamma inköp

Ibland görs gemensamma inköp. Det kan tex vara så att kommunen köper in en kopieringsmaskin. Kopieringsmaskinen ska dels användas för att kopiera fakturor till vatten och avloppsverksamheten, dels ska den användas till att kopiera skrivningar till kommunens skolbarn. Kopieringsmaskinen ska alltså användas till både skattepliktig verksamhet och icke skattepliktig verksamhet. I detta fall ska momsens fördelas efter mest lämplig grund. Det kan tex vara användningen.

Även momsregistrerade företag stöter ibland på fördelningsproblem. Optiker säljer glasögon, denna omsättning är skattepliktig. Men de undersöker även synen. Synundersökningen räknas som sjukvård och sjukvård är undantagen från skatteplikt. Då optikern mottar elräkningen för uppvärmningen av sin butik måste momsens fördelas mellan skattepliktig och icke skattepliktig verksamhet. För elräkningen kanske lokalytan är den bästa fördelningsgrunden. Optikern annonserar måhända även i lokaltidningen, även denna debiterade moms ska fördelas. Här kanske omsättningen är den mest riktiga fördelningsgrunden. Den mest lämpliga grunden ska alltså användas i det enskilda fallet.⁴¹

För momsregistrerade företag gäller vissa förenklingsregler. Om förvärvet till mer än 95 ska användas i skattepliktig verksamhet, då medges fullt avdrag i momsdeklarationen. Likaså medges fullt avdrag för inköp som understiger 1000 kr. Detta om verksamheten till mer än 95 procent medför skattskyldighet. Dessa förenklingsregler finns inte i kommunkontosystemet. Istället uttalas att reglerna om fördelning avseende gemensamma inköp är avsedda att tillämpas restriktivt.⁴²

3.4 Ersättningsbegränsningar

Någon ersättning kan emellertid inte komma ifråga om momsens omfattas av något avdragsförbud enligt ML. Dock finns ett undantag gällande stadigvarande bostad. Tanken är att er-

⁴¹ Handledning för mervärdesskatt, 2004, s 384

⁴² Prop 2001/02:112, s 37

sättning inte ska medges för sådana inköp som en svensk momsregistrerad företagare inte kan få avdrag för.⁴³ Detta innebär att någon ersättning inte medges för inköp av personbil eller motorcykel. Ett avdragsförbud mot detta finns i ML kapitel 8 § 15. En personbil får högst ha en totalvikt på 3 500 kg.⁴⁴ Med personbil avses emellertid inte ett fordon med en separat förarhytt.⁴⁵ Det betyder att mindre ambulanser omfattas av begränsningen i rätten till ersättning. Driftskostnader berättigar dock till full ersättning.⁴⁶

Vid hyra av personbil eller motorcykel medges endast ersättning av 50 procent av momsen, detta enligt ML kapitel 8 § 16. Det innebär att om kommunen leasar personbilar till exempelvis sina hemsamariter så ersätts endast 50 procent av bilhyran från kommunkontosystemet. De övriga 50 procenten blir en kostnad för kommunen. De övriga 50 procenten kan alltså inte dras av i momsdeklarationen.

Vid representation medges i de flesta fall ersättning med 22,50 kr. Detta enligt ML kapitel 8 § 9. Anledningen till beloppet 22,50 står att finna i IL kapitel 16 § 2. Där talas om 90 kr + moms. Momsen är 25 procent på ett restaurangbesök. Representation saknar dock en bestämd definition av lagstiftningen.⁴⁷ Med representation avses emellertid normalt t ex kostnader för mat och dryck samt hotellrum.⁴⁸ Vid exempelvis ett restaurangbesök kompenseras följaktligen 22,50 kr. Detta om gäster och företag noterats på kvittot. Men notera att om mat köps i en affär för en bjudning medges endast ersättning med 10,80 kr. Detta då momsen på livsmedel är 12 procent.

3.4.1 Stadigvarande bostad och äldreboenden

Det finns även ett avdragsförbud som avser stadigvarande bostad i ML kapitel 8 § 9. Anta att en kommun äger ett hus. Huset nyttjas av de anställda i rekreationssyfte. Med stadigvarande bostad menas i regel byggnader som har karaktären av stadigvarande bostad.⁴⁹ Det kan i en del fall uppstå frågor om vad som är en stadigvarande bostad. Normalt menas med stadigvarande bostad en fastighet eller en del av en byggnad som är inrättad för boende. Det betyder att det i första hand är karaktären och i andra hand användningen som ska ha betydelse vid frågan om det rör sig om en stadigvarande bostad eller inte.⁵⁰ Moms avseende en elräkning för ovan nämnda hus ersätts alltså inte under förutsättning att huset har karaktären av en stadigvarande bostad.

Trots att det rör sig om stadigvarande bostad och ingen avdragsrätt finns i affärsmomssystemet ges dock ersättning i vissa fall från kommunkontosystemet. Det gäller moms hänförlig till boendeformer enligt kapitel 5 § 5 st 2 och kapitel 5 § 7 st 3 Socialtjänstlagen (2001:453), SOL, samt § 9 pkt 8 och 9 i Lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS.

Med boendeformer enligt SOL 5:5 st 2 avses att kommunen ska inrätta särskilda boendeformer för service och omvårdnad för äldre människor med behov av särskilt stöd. Till sådana

⁴³ Prop 1989/90:111, s 127f

⁴⁴ Lundén & Svensson, 2003, s 233

⁴⁵ Kleerup & Westfahl, 2002, s 151

⁴⁶ Forssén B, 2001, s 308

⁴⁷ A.a. s 142

⁴⁸ Kleerup & Westfahl, 2002, s 153

⁴⁹ A.a. s 153

⁵⁰Handledning för mervärdesskatt, 2004, s 375

boendeformer räknas normalt ålderdomshem, servicehus, gruppboende och sjukhem. Dessa boendeformer brukar normalt kännetecknas av tre kriterier:⁵¹

- Bostaden ska vara så utformad och utrustad att den boende kan utveckla sina personliga resurser att leva ett självständigt liv.
- Den boende ska varje tid på dygnet kunna erhålla de tjänster som krävs för att den boende skall kunna klara sin tillvaro och känna sig trygg.
- Det skall finnas tillgång på personal som kan bedöma när det behövs social eller medicinsk vård och som kan svara för att sådan ges.

Med boendeformer enligt SOL 5:7 st 3 menas att kommunen skall inrätta bostäder med särskild service för dem som till följd av fysiska, psykiska eller andra skäl möter betydande svårigheter i sin livsföring.⁵²

Med boendeformer enligt LSS § 9 pkt 8 åsyftas boende i familjehem eller bostad med särskild service för barn och ungdomar som behöver bo utanför föräldrahemmet. Denna boendeform avser alltså barn som trots olika stödinsatser inte kan bo hos sina föräldrar. Familjehem innebär att barnet bor hos en annan familj än sin egen.⁵³

Med boendeformer enligt LSS § 9 pkt 9 avses bostad med särskild service för vuxna eller annan särskilt anpassad bostad för vuxna. Bostad enligt detta lagrum kan vara av tre slag. Det kan röra sig om en av kommunen särskilt anvisad anpassad bostad eller med eller utan bemanning. Det kan vara en servicebostad med omfattande service eller också kan det vara en gruppboende.⁵⁴

För att kommunen ska kunna få ersättning för moms avseende en ovan nämnd boendeform krävs att kommunen kan uppvisa ett beslut enligt något av lagrummen ovan. Kommunen ska alltså kunna visa ett beslut som säger att de tillhandhåller en boendeform enligt något av de nämnda lagrummen.⁵⁵ Det räcker följaktligen inte med att en boendeform erbjuds med ett trygghetslarm och viss service för att avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad inte ska gälla i kommunkontosystemet.⁵⁶

För stadigvarande bostad gäller sammanfattningsvis avdragsförbudet. Men utgör den stadigvarande bostaden en boendeform enligt beskrivningen ovan, då gäller inte ersättningsbegränsning och momsen ersätts från kommunkontosystemet. Detta trots att den egentligen avser stadigvarande bostad.

Detta betyder att kommunen inte heller uttagsbeskattas om den utför tjänster i egen regi avseende de ovan nämnda boendeformerna. Normalt är det så att fastighetsägare som i egen regi arbetar på sin stadigvarande bostad uttagsbeskattas. Detta för att skydda de privata entreprenörerna. Det är ju mer fördelaktigt för fastighetsägaren att göra jobbet själv, då debiteras ingen moms. Anlitar han istället en privat entreprenör så debiteras han moms och den får han inte dra av då ju avdragsförbudet för stadigvarande bostad slår till. Alltså finns uttagsbeskattningen för att likställa de två alternativen att antingen utföra arbetet i egen regi eller att utnyttja en

⁵¹ Norström & Thunved, 2000, s 104f

⁵² A.a. s 108

⁵³ A.a. s 344ff

⁵⁴ A.a. s 344ff

⁵⁵ Prop 1997/98:153, s 22

⁵⁶ A.a. s 11

leverantör. Men för de ovan nämnda boendeformerna gäller ju inte avdragsförbudet och då finns det heller ingen poäng med att ha en regel om uttagsbeskattning. Därför undantas sådan tjänster från uttagsbeskattning enligt ML kapitel 3 § 29.⁵⁷

3.4.2 Försäljning av varor och anlitande av resebyråer

I sammanhanget kan även ML kapitel 3 § 24 nämnas. Den säger förenklat att har ingen avdragsrätt getts för inköpet så ska heller ingen moms debiteras vid försäljningen. I kommunkontosystemet finns ingen avdragsrätt, däremot en rätt till ersättning. Följden blir att de varor som en kommun till sin helhet köper in till sin icke skattepliktiga verksamhet inte ska debiteras med moms då de säljs av kommunen. Detta enligt ML kapitel 3 § 24.

För svenska resebyråer gäller att de antingen kan tillämpa allmänna regler enligt ML kapitel 9b § 6 eller vinstmarginalbeskattning, VMB, enligt ML kapitel 9b § 3. Allmänna regler kan endast användas om köparen har rätt till avdrag eller återbetalning. Saknas denna rätt kan endast VMB tillämpas. Allmänna regler innebär att resebyrån har avdragsrätt för momsen på inköp och att moms även debiteras på resebyråns försäljning till köparen. VMB innebär att resebyrån inte har någon avdragsrätt för momsen på inköp som avser varor och tjänster som kommer resenären direkt tillgodo. Moms tas emellertid endast ut på den vinst som resebyrån gör på försäljningen av resan. Kan då resebyrån använda allmänna regler om köparen är den icke skattepliktiga delen av kommunen? Här får rättsläget betecknas som oklart. Sannolikt är dock svaret nej. Den delen av kommunen har ingen avdragsrätt och då kan resebyrån inte tillämpa allmänna regler utan får istället nyttja VMB.

3.5 Kompensationsersättning

Kommunkontosystemet ger kommunerna ersättning för i det närmaste all moms som inte får dras av i momsdeklarationen. Detta har skapat en del konkurrensnedvridande effekter. En kommun ska kanske upphandla utbildning. Valet står måhända mellan att köpa utbildningen av en annan kommun (K2) eller av en privat entreprenör (PE). I K2:s anbud är momsen ingen kostnad, den moms som är hänförlig till den icke skattepliktiga verksamheten utbildning ersätts från kommunkontosystemet. Men PE:s anbud innehåller kostnader för dold moms. Den moms som PE debiteras kan inte dras av i någon momsdeklaration då utbildning inte är skattepliktigt. Inte heller kan PE få någon moms ersatt från kommunkontosystemet. Anbudet från K2 för en timmes utbildning är då måhända 100 och från PE 106. PE måste ju kompensera sig för att i dennes verksamhet är momsen en kostnad. För att undvika att PE diskrimineras ersätts den köpande kommunen med sex procent om denne väljer att köpa utbildningen av PE. Och då är även i detta fall kommunens kostnad ungefär 100. På detta sätt är den köpande kommunens kostnad 100 i båda fallen och en prismässig konkurrensneutralitet har uppnåtts.

Denna princip gäller i de fall då det finns ökade kostnader till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt och kommunen upphandlar verksamhet inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Ökade kostnader till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt brukar ofta förkortas till dold moms

Notera att det krävs att dold moms orsakats av svensk moms. Det innebär att driver PE i exemplet ovan sin utbildning på Island så medges ingen 6-procentig ersättning. Detta då det är högst osannolikt att den isländske PE haft ökade kostnader till följd av bestämmelserna om svensk moms.

⁵⁷ Prop 1997/98:153, s 15f

3.5.1 Varför ersätts just 6 procent?

Varifrån kommer schablonen 6 procent? Den 6 procentiga schablonersättningen infördes 1991. Procentsatsen kommer från ett antagande om att momsbelagda kostnader i en typisk verksamhet utgör 30 procent av totalkostnaden enligt följande.⁵⁸

	Kommun	Privat entreprenör
Lönekostnader	70	70
Momsbelagda kostnader	<u>24</u>	<u>30</u>
Summa	94	100

Momssatsen antogs till sin helhet utgöra 25 procent. Det betyder att momsen av de 30 utgör $30 - (30 / 1,25) = 30 - 24 = 6$. Denna summa om 6 ersätts från kommunkontosystemet till kommunen. Men samma summa blir en kostnad i den private entreprenörens verksamhet. Om då kommunen ersätts med 6 procent vid upphandling av tex utbildning från en privat entreprenör så blir kostnaden $100 - (100 * 0,06) = 100 - 6 = 94$. Och se då är det prismässigt neutralt. Nu är ju de 6 procenten just en schablon. Vilket betyder att i verkligheten kanske den i vissa fall borde vara högre och i andra fall lägre för att spegla den faktiska kostnadsbilden i det specifika fallet.

Den 6 procentiga kompensationsersättningen ges alltså då kommunen upphandlar verksamhet inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Detta då dessa fyra områden anses vara de mest berörda. Nyttan av att även införa 6 procentig kompensationsersättning för upphandling av verksamhet inom områdena idrott och kultur ansågs vara begränsad.⁵⁹

I det fall kommunen väljer att lämna bidrag för verksamhet inom de fyra områdena krävs för rätten till 6 procentig kompensation att mottagaren är näringsidkare. Med näringsidkare avses normalt en fysisk eller juridisk person som bedriver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan art att den kan betecknas som yrkesmässig.⁶⁰ Verksamhet anses enligt huvudregeln som yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt IL, kapitel 13 § 1.⁶¹ I dessa sammanhang brukar man tala om att en näringsidkare normalt ska uppfylla tre kriterier. Dessa är varaktighet, vinstsyfte och självständighet. Kravet på näringsidkare finns dock inte då kommunen upphandlar verksamhet.⁶²

Genom den 6 procentiga ersättningen har de största konkurrensproblemen lösts, en del finns dock fortfarande kvar. Problemet är störst där kommunen konkurrerar med privata entreprenörer och köparen är en konsument. Här kan framförallt nämnas tandvård. Tandvård är undantagen från skatteplikt. Det betyder att en privat tandläkare inte kan dra av momsen på sina kostnader hänförliga till tandvård. Folktandvården, som är en del av landstinget, kan däremot få ersättning från kommunkontosystemet. Det betyder att Folktandvården pga kommunkontosystemet har en lägre kostnadsbild än den private tandläkaren. En del kommuner har frivilligt tagit på sig att inte kompensera tandvårdsverksamheten med momsersättning.⁶³ På så sätt skulle ju kostnadsbilden vara densamma. Ett annan möjlig lösning är att den tandvård som bedrivs av kommunen håller samma pris som de privata tandläkarna. På så sätt konkurrerar ju inte den kommunala tandvården prismässigt med privata. Däremot kan ju Folktandvården hål-

⁵⁸ SOU 1999:133, s 31

⁵⁹ Prop 1989/90:111, s 129

⁶⁰ Handledning för mervärdesskatt, 2003, s 33

⁶¹ A.a. s 33 f

⁶² Prop 1989/90:111, s 130

⁶³ SOU 1999:133, s 108

la en högre kvalitet om de har en mindre kostnadsnivå. Detta då momsen inte är en kostnad i deras verksamhet.

I teorin gottgörs ju den privata entreprenören för den dolda momsen då denna får 106 för sin tjänst enligt exemplet ovan. Därför finns ingen skyldighet enligt LMK att slussa den 6 procentiga ersättningen vidare. Om kommunen väljer att göra det så kompenseras ju den privata entreprenören två gånger. Dels får denne 106 för sin sålda tjänst, dels får den privata entreprenören den 6 procentiga ersättningen vidareförmedlad från kommunen.

Det kan noteras att friskolorna har ökat markant de senaste åren. Detta har skapat en frågeställning kring vad som ibland kallats skolpeng. Anta att kommunen bestämmer att varje elev får 50 000 kr i skolpeng. Går barnet i en kommunalskola betalar kommunen denna med 50 000 kr. Om kommunen även betalar den privata friskolan 50 000 kr så uppstår ett problem. I realiteten får ju då den kommunala skolan mer pengar eftersom momsen i deras verksamhet inte är en kostnad medan momsen ju är en kostnad hos den privata skolan.

3.5.2 Definition av sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning

Hur definieras då de fyra områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning? Ledning får sökas i definitionen av dessa enligt ML.⁶⁴

Med sjukvård avses normalt åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnafödelse. Åtgärderna ska ha vidtagits vid sjukhus eller inrättning som drivs av det allmänna eller inom enskild verksamhet. Som sjukvård räknas även om åtgärderna vidtas av någon med särskild legitimation inom sjukvården. Även sjuktransporter som görs med särskilt inrättade transportmedel anses som sjukvård. Som sjukvård betraktas också medicinskt betingad fotvård.⁶⁵

Tandvård avser åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhåla. Tandvården ska vara medicinskt betingad och avse människor.⁶⁶

Med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.⁶⁷

Utbildning förstås normalt som att tjänsten ska avse en undervisande och systematisk presentation av ett ämne. Ämnet får inte beskrivas som allt för allmänt. Det som tas upp ska vara en integrerad del av ett studieprogram. Det får alltså inte vara en isolerad företeelse. De som tar del av undervisningen ska få en viss kompetens och delta aktivt i undervisningen.⁶⁸

Således finns möjlighet för kommunen att ansöka om den 6 procentiga ersättningen om den upphandlar verksamhet inom ovan nämnda områden. Notera dock att fakturan dels ska sakna en öppet debiterad moms, dels inte vara utställd av staten eller en annan kommun. Innehåller fakturan moms så är ju omsättningen inte undantagen från skatteplikt och då kan det ju per definition inte röra sig om något av de fyra områdena. Är fakturan utställd av en annan kommun eller av staten så finns ju ingen dold moms att kompensera för. Detta då den andra kommunen kan ansöka om ersättning för momsen på sina kostnader från kommunkontosystemet.

⁶⁴ Prop 1989/90:111, s 215

⁶⁵ Handledning för mervärdesskatt, 2004, s 612ff

⁶⁶ A.a. s 624f

⁶⁷ Handledning för mervärdesskatt, 2004, s 625ff

⁶⁸ A.a. s 635ff

Den statliga myndigheten kan rekvirera moms på sina kostnader. Detta enligt förordning om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt (2002:831), MHF.

3.5.3 Den 18 procentiga ersättningen

Samma princip som ligger bakom den 6 procentiga ersättningen ligger även till grund för den 18 procentiga ersättningen. Kommunkontosystemet ger kommunerna ersättning för moms som avser stadigvarande bostad. Detta om moms är hänförlig till en av de fyra boendeformer som nämdes ovan, ett exempel var äldreboenden. Detta har skapat en del konkurrensnedvridande effekter. En kommun står kanske i valet mellan att bygga ett äldreboende eller att hyra det från en privat entreprenör (PE). Väljer kommunen att bygga sitt eget boende är momsen ingen kostnad, den moms som är hänförlig till äldreboendet ersätts från kommunkontosystemet. Men PE:s anbud på hyran innehåller kostnader för dold moms. Den moms som PE debiteras avseende den stadigvarande bostaden kan inte dras av i någon momsdeklaration då avdragsförbudet slår till. Inte heller kan PE få någon moms ersatt från kommunkontosystemet. Anbudet från PE är därför kanske 118. PE måste ju kompensera sig för att i dennes verksamhet är momsen en kostnad. Kommunens kostnad för samma äldreboende är måhända 100. För att undvika att PE diskrimineras ersätts den kommunen med 18 procent om denne väljer att hyra äldreboendet från PE. Och då är även i detta fall kommunens kostnad ungefär 100. På detta sätt är kommunens kostnad 100 i båda fallen och en prismässig konkurrensneutralitet har uppnåtts.

3.5.4 Varför ersätts just 18 procent?

Varför är ersättningen 18 procent? Då momssatsen är 25 procent borde ju ersättningen vara 20 procent. Ett påslag på 25 procent gör ju att påslaget del av det totala priset blir 20 procent. Men nu är ersättningsnivån 18 procent och inte 20 procent. Anledningen är främst att då en fastighet byggs innehåller inte alla kostnader moms. Köpet av tomten är tex momsfrött. Därför bör ersättningen vara lägre än 20 procent. Den siffra som används är alltså 18 procent.⁶⁹

Det bör noteras att den 18 procentiga ersättningen inte ges om fastigheten som äldreboendet är inrymt i upplåts av stat eller kommun. Att begränsningen finns beträffande hyra av äldreboenden från andra kommuner är förståeligt. Dessa kan själva få ersättning från kommunkontosystemet avseende äldreboendet. För i kommunkontosystemet gäller ju inte avdragsförbudet för stadigvarande bostad avseende äldreboenden. Så där finns ingen dold moms att kompensera. Varför däremot staten är upptagen är lite svårare att förstå. För enligt MHF § 4 så gäller ju avdragsförbudet enligt ML kapitel 8 § 9 avseende stadigvarande bostad fullt ut för statliga myndigheter. Så sannolikt diskrimineras statliga myndigheter kontra privata entreprenörer vid uthyrning av äldreboenden. Hyr kommunen äldreboendet av en privat entreprenör finns möjlighet till 18 procentig ersättning. Hyr kommunen däremot ett äldreboende av en statlig myndighet så ges ingen 18 procentig ersättning. Detta trots att avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad gäller både den privata entreprenören och den statliga myndigheten. Nu kanske inte faran på taket är så stor. Det kan inte anses troligt att alltför många statliga myndigheter hyr ut äldreboenden.

En privat entreprenör kan bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokal. Enligt huvudregeln krävs där att den som hyr lokalen bedriver en verksamhet som medför skatteplikt. Detta gäller dock inte vid uthyrning till stat och kommun. Såvida kommunen inte i sin tur vidareuthyr lokalen till en verksamhet som inte medför skattskyldighet så kan en privat hyresvärd bli frivilligt skattskyldig för uthyrning till en kommun. Men hyr en privat hyresvärd

⁶⁹ Ds 1997:74, s 73

ut en lokal till någon annan än stat eller kommun som inte bedriver skattepliktig verksamhet så kan inte frivillig skattskyldighet medges.

Anta nu att en idrottsförening antingen kan välja att hyra en lokal från en privat hyresvärd eller att istället hyra en lokal från en kommun. Den privata hyresvärdens hyresanbud innehåller kostnader för dold moms. Detta då momsen på tex elräkningen inte kan dras av i någon momsdeklaration. Kommunen kan däremot få ersättning för momsen avseende elräkningen från kommunkontosystemet. Detta bör betyda att kommunen i detta fall har en kostnadsfördel gentemot den private hyresvärden.

3.5.5 Ersättning med både 18 och 5 procent

Då den 18 procentiga ersättningen infördes skapades också ett alternativ till den ovan beskrivna 6 procentiga ersättningen. Om det på fakturan framgår vad som avser lokalkostnad kan 18 procents ersättning sökas på den specificerade kostnaden. Kompensationsersättningen ges då med 5 procent för de övriga kostnaderna. Detta då kommunen upphandlar verksamhet inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg eller utbildning. Om fastigheten däremot upplåts av stat kommun eller landsting kan endast den 6 procentiga ersättningen sökas. Den 6 procentiga ersättningen kan därför beskrivas som huvudregeln.

På ett sätt är huvudregeln märklig. Anta att en friskola hyr sin lokal av en annan kommun. På fakturan avseende den sålda utbildningen till den köpande kommunen framgår vad som är lokalkostnad och vad som är den debiterade utbildningskostnaden. Alternativet med 5 och 18 procents ersättning kan inte då användas av den köpande kommunen. Detta då fastigheten som lokalen är inrymd i upplåts av en annan kommun. Då återstår endast den 6 procentiga ersättningen. En mer rimlig ersättning i detta fall vore väl 5 procent? Detta då det i hyreskostnaden för friskolan inte i teorin finns någon dold moms.

3.6 Ansökan, årsuppgift och beslut

Ansökan om ersättning ska lämnas till Skatteverket. Blanketten heter SKV 5933. Den ska senast ha kommit Skatteverket till handa andra året efter det kalenderår som ersättningen avser. Ansökan ska vara undertecknad av en behörig företrädare för kommunen. En ansökningsperiod får vara antingen en eller tre kalendermånader under ett och samma kalenderår. Ansökan ska avse förfluten tid.

Kommunen ska dessutom för varje kalenderår lämna årsuppgift om de ersättningar som kommunen bokfört som ersättningsberättigad för det aktuella året. Blanketten för årsuppgiften heter SKV 5939. Den ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 juni året efter det kalenderår som den avser. Även årsuppgiften ska vara undertecknad av en behörig företrädare för kommunen. Om kommunens årsuppgift inte stämmer med Skatteverkets uppgifter kan det betyda att Skatteverket utreder det hela närmare. Tanken med en årsuppgift kommer från det danska kommunkontosystemet.⁷⁰ Syftet med årsuppgiften är att den ska fungera som en kontrollsignal.⁷¹

Skatteverket är beslutande myndighet. Beslutet grundas på de uppgifter som kommunen har lämnat. Har ingen ansökan kommit in för den aktuella ansökningsperioden anses ersättningen ha fastställts till noll kronor. Om det inte kan anses som uppenbart onödigt behöver Skatteverket inte kommunicera med kommunen. Exempel på sådana situationer kan vara felräkning

⁷⁰ SOU 2001:50, s 50 f

⁷¹ Prop 2001/02:112, s 28

eller en uppenbar felskrivning från kommunens sida. I andra fall måste alltså Skatteverket kommunicera med kommunen innan ett beslut fattas.⁷² Exempel på en situation kan vara att det av underlagen framgår att kommunen söker ersättning för moms avseende inköp av en personbil. Innan Skatteverket fattar ett beslut där inte full ersättning medges, ett så kallat delbifall, måste alltså Skatteverket ge kommunen tillfälle att förklara varför de anser sig ha rätt till denna ersättning.

3.7 Kontroll, ränta och besvär

Från den 1 januari 2003 har Skatteverket fått ökade kontrollmöjligheter. Innan en ansökan utbetalas av Skatteverket finns möjligheten för Skatteverket att kräva in underlag från kommunen. Kontrollmaterial kan tex vara faktura, beslut eller någon annan handling som bekräftar rätten till ersättning. Skatteverket kan även besöka kommunen för att på det sättet göra en avstämning för att se att de ansökta beloppen stämmer med den bokföring som finns hos kommunen.⁷³

Även revision kan användas i kontrollarbetet. Det första år som kan revideras är år 2003. Skatteverket har under hösten 2004 reviderat tio kommuner. Revisionerna utförs av revisorer anställda vid Skatteverket. Revisionen utmynnar i ett revisions-PM som sänds både till den reviderade kommunen och till Särskilda skattekontoret i Ludvika. Vid revision hos kommunen får allt material granskas.⁷⁴ Om det av revisions-PM:et framgår att kommunens rätt till ersättning är en annan än den som tidigare beslutats fattar Skatteverket ett omprövningsbeslut avseende ersättningen.

Regler om ränta finns nu i kommunkontosystemet avseende såväl kostandsränta som intäktsränta. Räntesatsen är densamma för båda räntorna. Räntesatsen motsvaras av basräntan enligt SBL kapitel 19 § 3. Sedan april 2004 är basräntan 2 procent. Kostnadsränta tas ut på den ersättning som kommunen efter omprövningsbeslut eller domstols dom ska betala tillbaka till kommunkontosystemet. Kostnadsränta betalas från den dagen ersättningen felaktigt utbetalades till den dag återbetalning sker. Kostnadsräntan tillfaller kommunkontosystemet.⁷⁵

Intäktsränta betalas till kommunen i två fall. Intäktsräntan belastar kommunkontosystemet. Det första fallet är då Skatteverket överskridit handläggningstiden. Skatteverket har ankomstmånad samt ytterligare en månad på sig att handlägga ansökan. Tar handläggningen längre tid får kommunen intäktsränta för den tiden. Om exempelvis ansökan kommer in den 15 mars och ansökan utbetalas den 10 juni ges intäktsränta för tiden 1 maj till och med den 10 juni. Det andra fallet då intäktsränta är aktuell är då ett delbifall ändras till kommunens fördel genom omprövning eller avgörande i domstol.⁷⁶

Det förekommer att kommunen vill besvära sig över det beslut som fattats. Kommunen har då två besvärmöjligheter. De kan antingen begära omprövning eller överklaga beslutet. Väljer kommunen att begära omprövning ska en skriftlig sådan ha kommit in till Skatteverket inom tre år efter det kalenderår som ersättningsbeslutet avsåg. Kommunen får då ett skriftligt omprövningsbeslut från Skatteverket. Endast den period för vilket beslut har meddelats kan omprövas. Om kalenderåret har gått ut kan hela kalenderårets omprövningsbeslut hänföras till

⁷² A.a. s 38f

⁷³ A.a. s 39f

⁷⁴ A.a. s 40

⁷⁵ Prop 2001/02:112, s 34f

⁷⁶ A.a. s 41

kalenderårets sista period.⁷⁷ I sammanhanget kan även nämnas att i den LMK som gällde före 1 januari, 2003 saknades en regel om hur sent en rättelse kan ske. Här kan ledning sannolikt sökas i SBL. Där talas om att rättelsen kan ske inom sex år. Således är 1999 sista år att rätta om rättelsen inkommer till Skatteverket under 2005.⁷⁸

I vissa fall kan senare omprövningar än vad treårsfristen medger bli aktuellt. Det gäller de fall då kommunens vanliga momsdeklarationer omprövats av Skatteverket. Om Skatteverket genom en omprövning tex vägrar ett avdrag i momsdeklarationen efter fyra år. Då kan kommunkontosystemet öppnas upp och ersättning istället ges från kommunkontosystemet.⁷⁹

Om kommunen vill överklaga Skatteverkets beslut ska det skriftliga överklagandet ha kommit in till Skatteverket inom tre veckor från den dag som kommunen tog del av beslutet. Länsrätten i Dalarna prövar överklagandet. Vid överklagande av Länsrättens dom till Kammarrätten krävs prövningstillstånd.⁸⁰

3.8 Sekretess och skattebrott

Offentlighetsprincipen skapades i Sverige 1776. I Sverige är inkomna handlingar offentliga om de inte omfattas av sekretess.⁸¹ Gäller då skattesekretessen för ansökningar inkomna från kommunerna? Ersättningen från kommunkontosystemet är inte per definition skatt, således gäller inte skattesekretessen och hela den inkomna ansökan är följaktligen offentlig.

Kan en företrädare för kommunen anmälas för skattebrott enligt Skattebrottslagen (1971:69), SKL? Sannolikt är svaret ja. Detta trots att den ersättning som utbetalas från kommunkontosystemet inte är skatt. I sammanhanget talas nämligen om att den som ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott.⁸² I detta fall ges ju ersättning för skatt. Således är därför troligen följden att en företrädare för kommunen kan anmälas för skattebrott.

3.9 Finansieringen

Under 2003 utbetalades cirka 32 miljarder kronor från kommunkontosystemet. Huvudtanken är att kommunkontosystemet ska finansieras av kommunkollektivet. Det är alltså inte staten utan kommunerna själva som står för de medel som utbetalas. Det betyder att den enskilde kommunen vissa år är vinnare och andra år förlorare. Detta i den bemärkelsen att kommunen vissa år får mer ersättning från systemet än de betalat in. Andra år kan förhållandet vara det omvända, alltså att kommunen fått ut mindre från systemet än vad den betalat in. En del mönster har dock kunnat konstateras. Under perioden 1996-1999 har 24 kommuner fått en ersättning som varit minst 20 procent under det genomsnittliga bidraget till kommunkontosystemet. Samtidigt har 11 kommuner fått en ersättning som överstiger 120 procent av det genomsnittliga bidraget. Bland de kommuner som fått lägst ersättning dominerar mindre landsbygdskommuner i framförallt Götaland. Vinnare är Norrlandskommuner samt storstadskommunerna.⁸³

⁷⁷ A.a. s 30f

⁷⁸ Ds 1997:74, s 65

⁷⁹ Prop 2001/02:112, s 41

⁸⁰ A.a. s 33f

⁸¹ Wennergren, 2001, s 47

⁸² Prop 1995/96:170 s 158ff

⁸³ RRV 2001:6, s 9ff

Över tiden är emellertid tanken att det hela ska jämnas ut sig och den enskilda kommunens uttag ska motsvaras av de medel som de betalat till systemet. Det hela kan kanske jämföras med ett försäkringssystem. Poängen med systemet är just att den enskilda kommunens uttag det enskilda året inte ska motsvaras av det specifika bidraget.⁸⁴ Skulle det vara på det sättet skulle ju systemet inte behövas. Genom att kommunkollektivet finansierar systemet så kan en enskild kommun göra en stor investering utan att behöva ta hänsyn till moms. Momskostnaden slås ju ut på kollektivet. Vilket för med sig att kommuner som gör stora investeringar gynnas jämfört med kommuner som inte gör så stora investeringar.⁸⁵

De medel som idag utbetalas som ersättning kommer från två konton hos Riksgäldskontoret. Där finns ett kommunkonto och ett landstingskonto. Kontona är räntebärande men räntesatsen är noll procent. Sedan 1 januari, 2003 finansieras kommunkontosystemet genom att de generella statsbidrag som kommunen tar emot sänks.⁸⁶ För 2003 användes de avgifter som fastställdes för 2002 som utgångspunkt för beräkningen av den allmänna sänkningen. Från och med 2003 kommer kommunkollektivets totala uttag ur systemet att påverka nivån på de generella statsbidragen till kommunerna.

Mellan 1996 och 2002 finansierades systemet genom att en särskild avgift betalades. Avgiften fastställdes av dåvarande Riksskatteverket (RSV) och var ett belopp som kommunen skulle betala per invånare. Senast den 10 september varje år skulle avgiften vara bestämd för näst kommande år. Den skulle så långt möjligt motsvara de kommande utbetalningarna. Inbetalningarna gjordes till två konton hos Riksgäldskontoret. Praktiskt skedde det genom en reduktion av statens månadsvisa utbetalningar av kommunens skattemedel. Dessa minskades alltså och beloppen fördes in på kontona hos Riksgälden.⁸⁷

Avgiften i kronor per invånare:⁸⁸

År	För kommuner (kr)	För landsting (kr)
1996	1 614	538
1997	1 808	777
1998	1 808	930
1999	1 970	930
2000	2 080	940
2001	2 273	1 027
2002	2 470	1 050

Dessa belopp multiplicerades sedan med invånarantalet i kommunen. På så sätt fastställdes den totala avgiften för den enskilde kommunen.⁸⁹ Kommunernas avgift tillföll kommunkontot och landstingens avgift kom landstingskontot till del. Från respektive konto hämtades sedan

⁸⁴ Prop 1989/90:111, s 126

⁸⁵ SOU 1999:133, s 46

⁸⁶ Prop 2001/02:112, s 18ff

⁸⁷ SOU 1999:133, s 46

⁸⁸ www.skatteverket.se

⁸⁹ SOU 1999:133, s 46f

medlen vid utbetalning av ersättningen. Kommunerna fick således ersättningen utbetald från kommunkontot och landsting från landstingskontot.

Kommunalförbund kan beskrivas som en samarbetsform för flera kommuner eller landsting. Verksamhet avseende gymnasieskolor eller räddningstjänst bedrivs oftast som kommunalförbund. Kommunalförbund kan alltså vara stiftade av både kommuner och landsting gemensamt. Kommunalförbunden fick därför ange hur stor del av kostnaderna som kommunen respektive landstinget ansvarade för. Med hjälp av denna relation finansierades sedan utbetalningen av ersättningen. Var kommunalförbundet tex finansierat med 40 procent av kommuner och 60 procent av landsting så belastade 40 procent av den ersättning, som kommunalförbundet erhöll, kommunkontot. De resterande 60 procenten hämtades från landstingskontot.

Det kan emellertid noteras att avgiften med tiden inte överrensstämde med de totala uttagen. Men tiden uppstod ett underskott på kontona hos Riksgäldskontoret. Underskottet uppgick till 3,8 miljarder. Staten skrev av denna fordran den 31 december 2000.⁹⁰ En av anledningarna till underskottet kan vara att avgiften var för lågt satt. Detta kan ha berott på att Landstingsförbundet och kommunförbundet hade möjlighet att överklaga den avgift som RSV skulle fastställa.⁹¹ En annan orsak till underskottet kan ha varit att kommunerna tog ut mer ersättning från systemet än vad reglerna egentligen tillät. Sannolikt var det en av anledningarna till att Skatteverket fick ökade kontrollmöjligheter från och med 2003.

För det system som fanns år 1995 tillfördes kommunsektorn belopp som skulle motsvara den kostnadsökning som införandet av kommunkontot förde med sig.⁹² Även då den utvidgade avdragsrätten infördes 1991 tillsammans med den 6-procentiga ersättningen var tanken att förändringen skulle vara budgetmässig neutral.

4 De utländska kommunkontosystemen

Här redovisas hur motsvarande kommunkontosystem är uppbyggda i Finland, Danmark, Nederländerna och Norge samt vad som gäller på Nya Zeeland. Framställningen bygger huvudsakligen på svenska och utländska förarbeten. I några av de svenska förarbetena har vissa utblickar gjorts mot andra länder. Därför har även material hämtats därifrån. Om inhemskt material från respektive land har funnits, har emellertid detta getts företräde. Detta då det inte är lika ålderdomligt som materialet i de svenska förarbetena. Inledningsvis skickades dock en hel del E-post med frågor ut till respektive lands Skatteverk och kommunförbund. En del svarade inte alls, andra svarade att det inte ingick i deras arbetsuppgifter att informera studenter om skatter. Därför har beskrivningen av respektive lands kommunkontosystem gjorts utifrån de olika förarbetena. Beskrivningen av ifrågakommande land är inte enhetlig. Detta då inte alla uppgifter varit tillgängliga. Men beskrivningen ger ändå en översiktlig bild av respektive lands kommunkontosystem.

4.1 Finland

I Finland kan kommunens verksamhet framställas som två olika delar. Kommunen är enligt bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1501/1993) skattskyldig för rörelsemässig försäljning av varor och tjänster. Kommunen kan på samma sätt som skattskyldiga företag dra av

⁹⁰ Prop 2001/02:112, s 19

⁹¹ SOU 1999:133, s 54

⁹² Prop 1995/96:64 s 52ff

moms på anskaffningar för denna verksamhet. Största delen av anskaffningarna avser dock verksamhet som står utanför mervärdesbeskattningen. Det gäller tex hälso- och sjukvård, socialvård och utbildningsverksamhet. Sedan Finlands inträde i EU kan kommunerna få sådan moms ersatt via den särskilda lagen (79/1994) om återkrävande. Detta för att förhindra att kommunen utför dessa tjänster i egen regi. Varje år ersätts ungefär 10 miljarder SEK till kommunerna. Med kommun avses kommuner, samkommuner och landskapet Åland.⁹³

Lagen (79/1994) om återkrävande är sedan 1 januari, 2002 ersatt av § 130 i mervärdesskattelagen. Kommunen har rätt till återbäring av den debiterade skatten under förutsättning att kostnaden är kommunens kostnad. Kommunen har även rätt till återbäring av moms på stöd och bidrag som beviljats direkt på priset på en vara eller tjänst. De regler som gäller för avdragsrätt gäller även återbäring av den moms som avser den icke skattepliktiga verksamheten. Det betyder att de avdragsbegränsningar som finns i mervärdesskattelagen även gäller för återbäring av den moms som avser den icke skattepliktiga verksamheten. Således medges inte återbäring för moms avseende bostadsfastighet, representation, inköp av personbilar, motorcyklar, husvagnar, luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kg samt fartyg avsedda för sport och nöje.⁹⁴ Av neutralitetsskäl beviljas inte heller återbäring för anskaffningar som gjorts för uthyrning av fastighet.⁹⁵

Återbäringen sker på samma sätt som då kommunen drar av sin moms avseende den skattepliktiga verksamheten. Alltså sker det på samma blankett som kommunen använder för att deklarerar sin skattepliktiga verksamhet.⁹⁶ Någon fördelning, vad gäller ansökningsförfarandet, som i Sverige ska göras mellan affärsmomssystemet och kommunkontosystemet, är alltså inte nödvändig i Finland.

4.1.1 Kompensationsersättning

Sedan den 1 januari 2002 ges även kompensationsersättning för kalkylerad mervärdesskatt avseende skattefria anskaffningar som ansluter sig till hälso- och sjukvård samt till socialvård och för understöd eller bidrag till en verksamhetsidkare för sådan verksamhet. Kommunen har även rätt till återbäring för verksamhetsunderstöd eller bidrag som kommunen lämnar till verksamhetsidkare inom ovan nämnda områden. En förutsättning är emellertid att detta bidrag lämnas direkt till verksamhetsidkare.⁹⁷

Återbäringen utgör 5 procent av inköpspriset eller av understödets eller bidragets belopp. Det 5 procentiga beloppet ska ungefärligen motsvara den dolda mervärdesskatten avseende dessa tjänster som anskaffas från den privata sektorn.⁹⁸ Återbäringen beräknas på bruttobeloppet. Om en kommun exempelvis upphandlat en tjänst för 1 000 € så ersätts $1\,000 * 0,05 = 50$ €.⁹⁹

Kommunen har även rätt till återbäring för anskaffningar som kommunen gör för sin egen förvaltning. Därför ges tex återbäring för köp av företagshälsovård till kommunens personal. Även inköp av ovanstående tjänster från staten berättigar till återbäring däremot berättigar

⁹³ RP 130/2001 rd, s 2ff

⁹⁴ Skattestyrelsens Publikation 189 R.04, s 33ff

⁹⁵ RP 130/2001 rd, s 2ff

⁹⁶ Skattestyrelsens Publikation 189 R.04, s 38

⁹⁷ Anvisning DNr 41/40/2002 s 1

⁹⁸ RP 130/2001 rd, s 10

⁹⁹ Skattestyrelsens Publikation 189 R.04, s 38

inte inköp från andra kommuner till återbäring. Inte heller berättigar ersättningar som betalats med stöd av arbetsförhållanden till återbäring.¹⁰⁰

För att erhålla den 5 procentiga ersättningen förfar kommunen på samma sätt som när de drar av och ansöker om återbäring av moms. Samma regler gäller alltså för periodisering, rättelse och påförande av skatt som i det vanliga momssystemet. Kommunerna anmäler de kalkylerade återbäringarna varje månad i övervakningsanmälan eller i ansökan om förskottsåterbäring.

4.1.2 Finansiering

Kommunen ska till Skatteverket anmäla det sammanlagda beloppet av momsåterbäringarna och den kalkylerade återbäringen för kalenderåret. Anmälan ska avges senast före utgången av den andra månaden efter kalenderåret till den del uppgifterna inte har anmälts tidigare.¹⁰¹

De medel som tas i anspråk för återbäringen till kommunerna skapas genom en sänkning av kommunernas utdelning av samfundsskatten. En sänkning görs med 12,03 procentenheter eller från 37,25 procent till 25,22 procent. Det finns alltså inget samband mellan en enskilds kommun återbäring och den sänkning som görs av utdelningen av samfundsskatten. År 2000 var 98 av de 148 kommuner som fått understöd sådana där återbäringarna av mervärdesskatt utgjorde mindre än 70 procent av återkravet under 1995 – 1999.¹⁰²

4.2 Danmark

I Danmark regleras momsen avseende kommunens icke skattepliktiga verksamhet i Lov 212 af 16 maj, 1984. Med kommun avses både kommune och amt. Reglerna infördes 1985 och hade till syfte att inte gynna kommunal egen produktion jämfört med externt producerade varor och tjänster. Konkurrensneutralitet uppnås genom att kommunen kan få moms hänförlig till den icke skattepliktiga verksamheten refunderad.¹⁰³

Den svenska kompensationsordningen är till stor del baserad på den danska. Kompensationsordningen infördes, liksom i Sverige, för att förhindra den konkurrenssnedvridning som kan uppstå om kommunen inte ersätts för momsen i den icke skattepliktiga verksamheten. Tanken med Momsudligningssystemet i Danmark är att momsen inte ska spela någon roll i kommunens val mellan att producera en vara eller tjänst i egen regi jämfört med att anlita en privat entreprenör.¹⁰⁴ Det danska Momsudligningssystemet kompletteras dessutom med detaljerade regler om hur kommunens moms ska konteras.¹⁰⁵

I Momsudligningssystemet finns det vissa begränsningar i rätten till refundering. Av konkurrensskäl har det inte ansetts godtagbart att den moms som avser kommunens hyresintäkter ska ingå i refunderingsbeloppet. Därför avräknas ett belopp motsvarande 7,5 procent av de bokförda hyresintäkterna mot det belopp som ska refunderas. Även en viss justering sker för mottagna EU bidrag.¹⁰⁶ Ansökan görs månadsvis.¹⁰⁷

¹⁰⁰ Anvisning DNr 41/40/2002 s 2

¹⁰¹ Skattestyrelsens Publikation 189 R.04, s 38

¹⁰² RP 130/2001 rd, s 6

¹⁰³ Betänkning 1437 avsnitt 12.1.2

¹⁰⁴ SOU 1999:133, s 78

¹⁰⁵ Betänkning 1437 avsnitt 12.1.2

¹⁰⁶ SOU 1999:133, s 79

¹⁰⁷ NOU 2003:3, s 89

4.2.1 Kompensationsersättning

I det danska systemet finns även en motsvarighet till den svenska kompensationsersättningen för dold moms. I den så kallade postivlistan räknas ett knappt 20-tal olika områden för vilken kompensationsersättning ges. Den procentuella kompensationsersättningen är differentierad för de olika områdena.¹⁰⁸

4.2.2 Finansiering

Momsudlningsssystemet finansieras av det danska kommunkollektivet. De betalar en avgift till moms-fonden. Avgiften baseras på den enskilda kommunens andel av det Danmarks sam-lade beskattningsunderlag. Inbetalning till moms-fonden sker månadsvis.¹⁰⁹

4.3 Nederländerna

I Nederländerna finns från och med 1 januari, 2003 ett system motsvarande det svenska kommunkontosystemet. Syftet med systemet är att kommunens val mellan att bedriva verksamhet i egen regi eller att anlita en privat entreprenör inte ska påverkas av momsen. En av anledningarna till att systemet infördes i Nederländerna var att den externa upphandlingen av skattepliktiga tjänster har ökat kraftigt de senaste åren. I Nederländerna finns det tre olika slag av skattskyldiga personer:¹¹⁰

1. Skattskyldiga personer ("taxable persons") som bedriver verksamhet som är skattepliktig,
2. Skattskyldiga personer som utför verksamhet som är undtagen från skatteplikt t ex kommunal bankverksamhet eller utbildningsverksamhet, samt
3. Icke skattskyldiga personer ("non-taxable persons"), dvs organ vars verksamhet regleras av offentlig rätt.

Exempel på verksamhet som bedrivs av personer verksamma inom kategori 3 är sophämtning hos privatpersoner eller parkeringsövervakning. Det är just kategori 3 som idagsläget omfattas av det nederländska kommunkontosystemet. Anledningen till att kategori 2 inte omfattas är att denna verksamhet till stor del är konkurrensutsatt. Äldreomsorg är ett exempel på verksamhet som bedrivs inom denna kategori. Äldreomsorgen sköts inte bara av kommuner i Nederländerna utan även i stor utsträckning av privata intressenter. Skulle även kommunal verksamhet inom kategori 2 ha rätt till ersättning från kommunkontosystemet skulle stora konkurrenssnedvridningar uppstå.¹¹¹

Det alltså endast kategori 3 som omfattas av kommunkontosystemet. Det är både holländsk moms och utländsk moms som ersätts. Detta till skillnad mot i Sverige där endast korrekt debiterad svensk moms ersätts. Medlen som utbetalas skapas genom en reduktion av de allmänna statsbidragen till de holländska kommunerna.¹¹²

4.4 Norge

Norge hade mellan 1995 och fram till 2004 en begränsad rätt för kommunerna att få moms hänförlig till deras icke skattepliktiga verksamhet gottgjord. Numer gäller en generell kompensationsordning. Med kommun avses kommunala och fylkeskommunala enheter. Norska

¹⁰⁸ A.a. s 90

¹⁰⁹ A.a. s 90

¹¹⁰ SOU 1999:133, s 78

¹¹¹ Betänkning 1437 avsnitt 12.1.3

¹¹² Wassenaar & Gradus, 2003, s 12

kommuner gottgörs alltså för all moms som avser inköp av varor och tjänster för deras icke skattepliktiga verksamhet.¹¹³ Reglerna återfinns i lov av 12 december, 2003 nr 108.

Anledningen till lagen är att mervärdesskattesystemet ger offentlig verksamhet motiv till egenproduktion av vissa tjänster framför att köpa dessa tjänster från privata producenter. Detta då stora delar av den offentliga sektorn är undantagen från mervärdesskatteplikt. Den offentliga sektorn kan därmed undgå moms genom att producera tjänsterna i egen regi jämfört med att köpa dem från privata entreprenörer och därmed debiteras moms. Momsen blir då en kostnad i kommunens ekonomi. Problemställningen har blivit mer aktuell sedan 2001. Detta då det infördes en utvidgad skatteplikt för framförallt tjänster.¹¹⁴

Den moms som gottgörs kommunen ska generellt utgöra kommunens kostnad. Emellertid gottgörs inte sådan moms som kommunen kan dra av i sin momsdeklaration. Vidare gottgörs inte sådan moms som omfattas av ett avdragsförbud enligt mervärdesskattelagen. Exempel på sådana avdragsförbud är moms avseende konst och antikviteter, anskaffningar för drift av fast egendom samt representation.¹¹⁵

Ansökan kan sändas in elektroniskt till Skatteverket. Minsta belopp att ansöka om är 20 000 norska kronor. En ansökningsperiod ska omfatta två kalendermånader. Ansökan ska ha kommit in till Skatteverket senast 1 månad och 10 dagar efter det att ansökningsperioden gått till ända. Utbetalning av gottgörelse sker inom tre veckor. Varje beslut kan omprövas inom tio år. Skatteverket kan i efterhand be kommunen att styrka sin rätt till gottgörelse.

4.4.1 Kompensationsersättning och finansiering

I Norge ges ingen generell procentersättning för dold moms. Istället har de mest förekommande näringsidkarna som bedriver icke skattepliktig verksamhet möjlighet att få gottgörelse på samma sätt som kommunen. Fördelning av den ingående momsen mellan skattepliktig och icke skattepliktig verksamhet ska göras. Dock behöver moms som till 95 procent avser den icke skattepliktiga verksamheten inte fördelas.

Finansieringen av gottgörelsen sker av kommunsektorn själv. Detta sker genom att ramtillskotten till kommuner och fylken reduceras. Det finns inget samband mellan reduktionen för en enskild kommun och den enskilda kommunens specifika gottgörelse.¹¹⁶

4.5 Nya Zeeland

I Nya Zeeland infördes den 1 oktober 1986 en mervärdesskatt som motsvarar momsen i Sverige. Goods and services Tax Act (GST) innehåller dessa bestämmelser. Systemet innehåller både utgående och ingående moms. GST beräknas på alla omsättningsled och belastar den som inte har avdragsrätt. Idag uppgår momsen på Nya Zeeland till 12,5 procent. GST stipulerar en generell skatteplikt på i princip all omsättning av varor och tjänster. Det är mycket få undantag från den generella skatteplikten. Det betyder att Nya Zeeland har en mycket bred skattebas till moms. I Sverige krävs att omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet för att skattskyldighet ska finnas. Just kravet på yrkesmässig verksamhet eller vinstsyfte finns inte på Nya Zeeland. Sammantaget innebär detta att flertalet av en kommuns omsättningar på Nya Zeeland medför skattskyldighet. Undantaget för myndighetsutövning finns t ex inte.¹¹⁷

¹¹³ Deloitte, 2004, s 24

¹¹⁴ NOU 2003:3, s 15

¹¹⁵ Deloitte, 2004, s 30

¹¹⁶ Deloitte, 2004, s 23

¹¹⁷ NOU 2003:3, s 89f

Slutsatsen är att på Nya Zeeland behövs inget kommunkontosystem. I princip alla omsättningar är skattepliktiga på Nya Zeeland. Detta betyder att även avdragsrätten är mycket mer omfattande än den svenska. Detta oberoende om omsättningen utförs av en privat entreprenör eller en statlig eller kommunal verksamhet. I Sverige finns ju kommunkontosystemet för att kommunens val mellan att bedriva verksamhet i egen regi eller anlita en privat entreprenör ska vara oberoende av moms. På Nya Zeeland finns inte detta behov då i princip alla omsättningar omfattas av moms.¹¹⁸

5 Avslutande kommentar

En kommun har momsmässigt två stycken momsben. Det ena benet avser den skattepliktiga verksamheten, där lämnar kommunen momsdeklaration och drar av moms som ett vanligt svenskt momsregistrerat företag. Det andra benet kan illustrera den icke skattepliktiga verksamheten. Ingående moms hänförlig till denna del kan kommunen ansöka om att få ersatt från kommunkontosystemet. Syftet med kommunkontosystemet är att skapa konkurrensneutralitet i kommunens val mellan att utföra verksamheten i egen regi eller att anlita en privat entreprenör. Skulle inte systemet finnas vore det mer fördelaktigt för en kommun att utföra verksamhet i egen regi än att anlita en privat entreprenör.

Ersättning ges dock inte för moms som omfattas av avdragsförbudet enligt ML. Emellertid är äldreboenden i kommunkontosystemet undantagna från det avdragsförbud som finns i ML avseende stadigvarande bostad.

Då kommunen ersätts för moms som en privat entreprenör inte kan dra av skapas en del konkurrensnedvridande effekter. För att eliminera dessa finns den 6 procentiga kompensationsersättningen då kommunen upphandlar verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg eller utbildning. Även då kommunen lämnar bidrag till näringsidkare inom dessa områden ges

¹¹⁸ A.a. s 89f

den 6 procentiga ersättningen. Likaså ersätts kommunen om den hyr ett äldreboende av en privat entreprenör.

Varifrån kommer då de medel som utbetalas från kommunkontosystemet? Kommunernas generella statsbidrag minskas. Det kan sålunda konstateras att kommunerna kollektivt finansierar systemet. Vissa år är den enskilda kommunen vinnare i den bemärkelsen att kommunen erhåller ett större belopp från systemet än vad de har betalat in. Andra år kan istället motsatsen gälla dvs att kommunen betalat in mer till systemet än vad kommunen fått ut. Över tiden bör dock det hela jämna ut sig och den enskilda kommunen ska då varken ha förlorat eller vunnit.

Liknande kommunkontosystem finns även i Finland, Danmark och Norge. De bygger på samma princip som det svenska nämligen att momsen inte ska vara avgörande i kommunens val mellan att bedriva verksamhet i egen regi eller att anlita en privat entreprenör. I huvudsak är reglerna desamma vad gäller ersättning för den öppet debiterade momsen. Däremot har andra lösningar valts för kompensationsersättning för dold moms. I Sverige ersätts generellt 6 procent av det bokförda beloppet. I Danmark är procentsiffran differentierad för olika verksamhetsområden. I Norge ges ingen kompensationsersättning alls. Istället har där valts att ta in de mest förekommande näringsidkarna i det norska kommunkontosystemet. På så sätt uppstår inga kostnader för dold moms.

Även i Nederländerna finns ett kommunkontosystem. Där är det emellertid så att endast vissa verksamheter som kommunen utför berättigar till ersättning. En annan skillnad gentemot Sverige är att i det holländska systemet så ersätts all moms, oberoende av i vilket land som den har debiterats.

I Nya Zeeland är skattskyldigheten så pass generell att något system liknade det svenska kommunkontosystemet inte behövs.

Hur är det då med det svenska kommunkontosystemet, fungerar det tillfredsställande? Det får konstateras att dess syfte i stort är uppnått. Syftet med kommunkontosystemet är att skapa konkurrensneutralitet mellan kommunens val mellan att utföra verksamheten i egen regi eller att anlita en privat entreprenör. Skulle inte systemet finnas vore det mer fördelaktigt för en kommun att utföra verksamhet i egen regi än att anlita en privat entreprenör. Skulle inte systemet finnas skulle kommunerna sannolikt bedriva betydligt mer verksamhet i egen regi.

Indirekt så medför även existensen av kommunkontosystemet att EU kan tillgodoräkna sig större resurser. Detta då systemet skapar goda förutsättningar för att kommunernas externa upphandling ökar. Skulle inte systemet finnas vore det ju mer fördelaktigt att bedriva verksamheten i egen regi. Och om en stor del av kommunernas verksamhet bedrevs i egen regi så minskar ju Sveriges momsintäkter. Detta då mindre moms debiteras kommunerna av privata entreprenörer. Så EU borde vara starkt intresserade av att system liknande kommunkontosystemet infördes i alla EU:s medlemsländer.

Även politiskt är kommunkontosystemet neutralt. Vissa partier föredrar att så stor del av verksamheten som möjligt ska bedrivas i egen regi. Andra partier menar att verksamheten i så stor utsträckning som möjligt ska konkurrensutsättas. Denna konkurrensutsättning hindras inte, då kommunkontosystemet finns.

Genom den senaste förändringen av kommunkontosystemet slopades den specifika avgiften per invånare och istället skapas nu medel till systemet genom en generell sänkning av statsbi-

dragen till landets kommuner. Detta kan måhända tolkas som att kommunerna nu har en dold avdragsrätt för moms. Det sjätte momsdirektivet tillåter ju inte det. Som motargument kan dock anföras att någon avdragsrätt inte på något sätt ges i affärsmomssystemet. Så avgiften till EU är opåverkad. Likaså sker utbetalningen av medlen inte till kommunens skattekonto utan istället till kommunens postgirokonto. Samtidigt bör noteras, att som ovan nämnts, kommunkontosystemet sannolikt totalt sett är till gagn för EU: resurser. Men sammantaget borde nog ändå den gamla kopplingen till en avgift återinföras. Detta för att undvika eventuella misstankar om att det finns någon dold avdragsrätt för moms genom kommunkontosystemet.

Vad kan då förbättras i kommunkontosystemet? Vad gäller den ersättning som ges för öppet debiterad moms bör den holländska tanken även införas i Sverige. I Nederländerna ersätts all moms oavsett i vilket land som den har debiterats. I Sverige ersätts endast svensk moms. Detta kan betyda att svenska hotell gynnas framför utländska. Väljer den svenska kommunen att förlägga en konferens på ett svenskt hotell så ersätts momsen normalt från kommunkontosystemet. Om istället konferensen hålls i Danmark så ersätts inte den danska momsen i det svenska kommunkontosystemet. Det återstår således för den svenska kommunen att kostnadsföra den danska momsen om den inte kan återfås genom att ansöka om att få den återbetald som utländsk företagare. På detta sätt gynnas sannolikt kommunkontosystemet svenska företagare framför utländska. Detta är inte önskvärt och bör åtgärdas.

Då kommunen momsmässigt omfattas av både affärsmomssystemet och kommunkontosystemet är följden att moms avseende gemensamma inköp måste fördelas. Det finns idag inga förenklingsregler, allt ska fördelas. Detta skapar sannolikt ett stort merarbete för landets kommuner. Detta borde förenklas så att moms understigande tex 1 000 kr inte behövde fördelas.

En annan lösning på det konkurrensproblem som kommunkontosystemet är ämnat att lösa vore att införa uttagsbeskattning på de tjänster som kommunen utför i egen regi. Det uppstår ett hål i gatan utanför stadshuset. Detta kan som bekant åtgärdas av kommunens egen personal eller genom att anlita en privat entreprenör. Genom kommunkontosystemet ersätts idag momsen som den privata entreprenören debiterar och på så sätt uppnås konkurrensneutralitet. En annan lösning vore ju att om kommunen valde att laga hålet självt så fick de uttagsbeskatta sig själva. Alltså, det marknadsvärde som den utförda tjänsten har är beskattningsunderlaget. Av detta ska 25 procent tas upp som utgående moms och betalas in till staten. På så sätt diskrimineras ju inte den privata entreprenören. Gör han jobbet så betalar kommunen momsen till honom. Gör kommunen själv jobbet så betalar kommunen momsen till staten. Denna lösning skapar ju också den en konkurrensneutralitet. Men den medför också en enorm administration hos kommunerna samt stora problem om vad en vara eller tjänsts marknadsvärde egentligen är. Vid en samlad bedömning får ändå lösningen med ett kommunkontosystem anses som det bästa alternativet.

Genom kommunkontosystemet ersätts debiterad moms men även kompensationsersättningar för dold moms ges. I Norge finns inte denna lösning. Där har istället de som säljer icke skattepliktiga varor och tjänster till kommunerna möjlighet att själva gå i det norska kommunkontosystemet. Denna lösning kräver en betydligt större administration än den svenska lösningen med en schablonersättning för att kompensera för dold moms. Den svenska lösningen får anses som mer effektiv, låt vara att schablonersättningen ibland inte alltid ligger på rätt nivå.

Kompensationsersättningen kan dock i vissa fall förbättras. Den 18 procentiga ersättningen vid hyra av äldreboenden borde även gälla i de fall uthyraren är en statlig myndighet. Detta då avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad även gäller statliga myndigheter. Likaså bor-

de, i de fall då kommunen upphandlar exempelvis sjukvård och det på fakturan framgår vad som avser lokalkostnad, endast medges ersättning med 5 procent. Detta under förutsättning att fastigheten som lokalen upplåts i tillhör en annan kommun. Det är en smula inkonsekvent att i detta fall medge kompensationsersättning med 6 procent trots att det inte finns någon dold moms i hyreskostnaden.

Den rena 6 procentiga ersättningen ges endast om det finns ökade kostnader till följd av bestämmelserna om svensk moms. Om exempelvis utbildning upphandlas i Portugal så medges ingen kompensationsersättning. Detta kan uppfattas som diskriminering. Därför bör kompensationsersättning medges oavsett var kostnaderna har uppstått.

Ett annat problem med den 6 procentiga ersättningen är de problem som finns framförallt inom tandvården. Folk tandvården kan genom landstingen få ersättningen för den debiterade momsen avseende tex inköp av en tandläkarstol. De privata tandläkarna kan däremot inte dra av momsen på inköp av en tandläkarstol. Därför har Folk tandvården en kostnadsfördel gentemot de privata tandläkarna. Ett sätt att lösa denna situation är att Folk tandvården tvingas hålla samma pris som privattandläkarna håller. På så sätt kan inte landstinget prismässigt utnyttja sin kostnadsfördel. Däremot kan kanske Folk tandvården hålla en högre kvalitet då deras kostnadsbild är mindre. Mot detta kan anföras att landstingen drabbas av minskade statsbidrag. Denna indirekta avgift ligger ju sedan till grund för de medel som utbetalas från kommunkontosystemet. Denna avgift belastar ju landstingen men inte de privata tandläkarna.

Ovan har en del problemområden berörts men i stort får dock konstateras att det svenska kommunkontosystemet får anses fungera väl. En del förändringar kan naturligtvis göras, men sammanfattningsvis måste ändå anses att dess syfte är uppnått.

6 Källor

Litteratur

- Allgårdh, O & Norberg S (1999) EU och EG-rätten, Stockholm: Norstedts Juridik
- Bernitz, Ulf & Anders Kjellgren (1999) Europarättens grunder, Stockholm: Norstedts Juridik
- Deloitte Advokatfirma DA (2004) Veiledningshefte Innføring av en generell momskompensasjonsordning i kommunesektoren
- Forssén, Björn (1995) Svensk moms i EU, Stockholm: Juridik & Samhälle
- Forssén, Björn (2001) Momshandboken, Stockholm: Norstedts Juridik
- Handledning för mervärdesskatt (2003) RSV 553 utgåva 14 utgiven av Riksskatteverket
- Handledning för mervärdesskatt (2004) SKV 553 utgåva 15 utgiven av Skatteverket
- Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2004) SKV 555 utgåva 15 utgiven av Skatteverket
- Indenrigs- og Sundhedsministeriet Et nyt udligningssystem Betænkning 1437
- Johansson, G & G Rabe (2001) Det svenska skattesystemet, Stockholm: Norstedts Juridik
- Klerup, J & Åkerfeldt, S (1995) Den EG-anpassade momsen, Stockholm: Ernst & Young

- Klerup, J & Westfahl, L (2002) Den svenska moms, Stockholm: Ernst & Young
- Lundén, B & U Svensson (2003) MOMS praktisk handbok i mervärdesskatt, Näsviken:
Björn Lundén Information
- Mattson, M & Melz, P (1997) Mervärdesskatt, Uppsala: Iustus Förlag
- Melz, Peter (1990) Mervärdesakten, Stockholm: Juristförlaget
- Momsbroschyren 2000 RSV 552 utgåva 15 utgiven av Riksskatteverket
- Norström, C & Thunved A (2000) De nya sociallagarna, Stockholm: Norstedts Juridik
- Skattestyrelsens Publikation 189 R.04 Handbok för mervärdesskatteskyldiga
- Strömberg Håkan (2001) Allmän förvaltningsrätt: Malmö, Liber
- Ståhl, K & Österman, R p (2000) EG-Skatterätt, Stockholm: Iustus Förlag
- Thunberg, Björn (2004) Moms från början, Lund: Studentlitteratur
- Waassenaar, MC & Gradus RHJM (2003) Contracting out: The importance of a solution for
the VAT distortion, The Ministry of Finance, the Netherlands
- Wennergren, Bertil (2001) Offentlig förvaltning i arbete: Stockholm: Norstedts Juridik

Statens offentliga utredningar

- SOU 1999:133 Kommunkontosystemet och rättvisan – momsens kommunerna och konkurrensen.
- SOU 2001:50 Kontroll i kommunkontosystemet
- NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene (Norges offentliga utredningar)

Departementsserien

- Ds 1997:74 Ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting
- Ds 2001:30 Finansiering av kommunkontosystemet

Propositioner

- Proposition 1989/90:111 Reformerad mervärdesskatt mm
- Proposition 1990/91:72 Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare
- Proposition 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG
- Proposition 1995/96:64 Ett nytt utjämningsystem för kommuner och landsting, mm.
- Proposition 1995/96:170 Översyn av skattebrottslagen

Proposition 1997/98:153 Vissa kommunala frågor

Proposition 2001/02:112 Förändringar i kommunkontosystemet

RP 130/2001 rd Den finska propositionen till Riksdagen i Finland med förslag till lagar om upphävande av lagen om återkrävande av mervärdes-
skatteåterbäring hos kommunerna samt ändring av
mervärdesskattelagen mm.

Riksrevisionsverket

RRV 2001:6 Kommunkontosystemet – en kartläggning

Skattestyrelsen i Finlands anvisningar

Anvisning DNr 41/40/2002 Avstående från att återkräva mervärdesskatt och kalkylerad åter-
bäring av kommunerna skattefria anskaffningar i anslutning till
hälso och sjukvård

Internet

www.skatteverket.se Tillgänglig 2004-12-04 (Avsnittet om kommunkontosystemet
under momsavdelningen).